

Chiarimenti dell'Agencia delle Entrate sulla distinzione tra contributi e corrispettivi rilevanti ai fini IVA

Con la Circolare n. 34/E/2013 dello scorso 21 novembre l'Agencia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alla corretta qualificazione di un'erogazione come contributo oppure come corrispettivo.

La distinzione è rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, infatti le erogazioni qualificabili come contributi, in quanto mere movimentazioni di denaro, sono escluse dall'imposta, mentre quelle configurabili come corrispettivi per prestazioni di servizi o cessioni di beni rilevanti ai fini dell'imposta in esame vi sono assoggettate.

Con la Circolare, l'Agencia delle Entrate ha precisato i criteri, quelli generali e quelli sussidiari, la cui applicazione dovrebbe consentire la definizione giuridica e tributaria delle erogazioni da parte delle pubbliche amministrazioni come contributi o come corrispettivi.

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 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. 241, contenente la disciplina dei provvedimenti amministrativi attributivi di vantaggi economici. Infatti, come ogni procedimento adottato in base al testo unico degli appalti ... 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 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 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. ...

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."

CORRISPETTIVI

"a) ...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 ...".

CRITERI SUSSIDIARI

Qualora non sia riscontrabile un riferimento normativo che individui la esatta qualificazione delle erogazioni, secondo la Circolare n. 34/E/2013 la natura giuridica delle somme erogate dall'amministrazione deve essere individuata caso per caso, alla luce dei criteri generali di seguito indicati:

"a) Acquisizione da parte dell'ente erogante dei risultati dell'attività finanziata

...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 dainadempimento

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".

Avv. Maddalena Tagliabue