

## IVA

---

### ***La circolare n. 34/E sul trattamento IVA dei contributi erogati da amministrazioni pubbliche***

di **Leonardo Pietrobon**

L'Agenzia delle Entrate con la [C.M. 34/E/2013](#) di ieri ha affrontato la questione del corretto trattamento Iva delle **erogazioni di denaro**, analizzando i casi in cui tale "operazione" può essere qualificata come **contributo** e, quindi, esclusa dal campo di applicazione dell'Iva e quando, invece, la stessa può assumere la qualifica di **corrispettivo per prestazioni di servizi o cessioni di beni** e renderla rilevante ai fini IVA.

Il concetto di base, da cui parte l'analisi condotta dall'Agenzia nel citato documento di prassi, è quello in base al quale **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 (sulla questione l'Agenzia richiama la [R.M. n. 21/E/2007](#) e [n. 16/E/2006](#)). Risultano, invece, escluse dal campo di applicazione dell'IVA tutte quelle "operazioni" nelle quali il soggetto che riceve il contributo non ha alcuna prestazione da eseguire, quale un'obbligazione di dare, fare, non fare o permettere qualcosa.

A parere dell'Agenzia delle entrate, la corretta qualificazione ai fini Iva delle somme erogate da parte delle pubbliche amministrazioni, presuppone innanzitutto un'analisi delle norme di legge nazionali e comunitarie, al fine di inquadrare l'esistenza o meno di un rapporto contrattuale ed individuare le conseguenti obbligazioni.

Nel caso in cui, invece, le norme nazionali o comunitarie non tale analisi, secondo quanto stabilito nel documento di prassi in commento è possibile seguire la seguente classificazione:

- è qualificabile come **contributo pubblico**, non assoggettabile ad Iva, **l'erogazione di denaro effettuata in esecuzione di norme** che prevedano tale "adempimento", da parte della pubblica amministrazione, al verificarsi di presupposti predefiniti, come ad esempio gli aiuti di Stato automatici, ovvero in favore di particolari categorie di soggetti. In altri termini, la qualifica di contributo in esecuzioni di disposizioni normative non fa rientrare l'amministrazione all'interno di alcun rapporto contrattuale

con il soggetto beneficiario della somma di denaro erogata;

- è attribuibile la qualifica di contributo, escluso dal campo di applicazione dell'Iva, anche **all'erogazione effettuata ai sensi dell'articolo 12 L. n. 241/1990**, ossia le sovvenzioni, i contributi, i sussidi e gli ausili finanziari e l'attribuzione di vantaggi economici di qualunque genere a persone ed enti pubblici e privati subordinate alla predeterminazione ed alla pubblicazione da parte delle amministrazioni procedenti. In altri termini, in questo caso la qualifica di contributo all'erogazione fatta, nei termini stabiliti dal citato dettato normativo – con riferimento all'articolo 12 L. n. 241/1990 – si manifesta quando lo stesso avviene in base ad un preciso procedimento amministrativo.
- **non assumono rilevanza ai fini IVA** nemmeno le erogazioni di somme di denaro effettuate in base ad un **procedimento definito a livello comunitario** ed eseguito a livello nazionale in base a **bandi o delibere** di organi pubblici.

L'attribuzione della qualifica di "corrispettivo" ed il conseguente assoggettamento dello stesso ad Iva, a pare delle entrate, rappresenta una questione di più facile soluzione. Infatti, secondo quanto stabilito nella C.M. 34/E/2013, le erogazioni eseguite in base alla **stipula di contatti**, da parte di organi della pubblica amministrazione, **rende di per sé tali somme qualificabili come corrispettivo**. In altre parole, quindi, la circostanza che vi sia la stipula di un contratto, rientrando nell'ambito applicativo del **codice dei contratti pubblici**, qualifica le somme di denaro erogate quali corrispettivo per la prestazione eseguita da un soggetto.

La stessa condizione - con riferimento all'erogazione di un corrispettivo a fronte dell'esecuzione di una prestazione di servizi – si realizza **anche quando i contratti sottoscritti non rientrano**, da un punto di vista oggettivo, **nel codice dei contratti pubblici**, o quelli sottoscritti con soggetti per i quali tale normativa non è applicabile (ad esempio le società operanti secondo il modello organizzativo dell'*in house providing*).

Nel caso in cui l'erogazione non sia inquadrabile in nessuna delle ipotesi di cui sopra, nemmeno dal punto di vista normativo, l'Agenzia delle entrate evidenzia la necessità di procedere ad una valutazione caso per caso.

Se nel rapporto tra pubblica amministrazione e privato è rinvenibile **un rapporto di scambio con il realizzo di un vantaggio diretto ed esclusivo per la prima**, a seguito del comportamento assunto dal soggetto percipiente l'erogazione, a parere dell'Agenzia delle entrate, si è in presenza di una **prestazione e di una controprestazione** non qualificabile nello schema del contratto. Di conseguenza, come possibile regola generale l'Agenzia afferma che il realizzo di un vantaggio diretto ed esclusivo da parte della pubblica amministrazione qualifica le erogazioni come contributi, anche se l'assenza di tale condizione non deve portare ad escludere che le somme erogate abbiano la natura di controprestazione, in quanto in base ad altri elementi il rapporto tra le "parti" – pubblica amministrazione e privato – potrebbe assumere la qualifica di contratto.

Da un punto di vista meramente operativo, l'Agenzia individua poi nell'esistenza di una

**convenzione, di clausole risolutive o di penalità** dovute per inadempimento, gli **elementi tipici dei rapporti contrattuali** e quindi i connotati dal **rapporto sinallagmatico** che presuppone una prestazione ed una controprestazione.

Tale ultimo criterio, ancora a parere delle entrate, non deve tuttavia rappresentare lo “spartito” residuale, a cui far riferimento per stabilire la natura della somma erogata e l'inquadramento ai fini IVA. Infatti, l'Agenzia ricorda che, anche nel caso in cui **non siano previste le sopra richiamate condizioni contrattuali**, l'erogazione potrebbe assumere la **qualifica di obbligazione**, il cui inadempimento comporterebbe una responsabilità contrattuale per la pubblica amministrazione e tale qualifica – con riferimento al concetto di obbligazione – renderebbe **soggetta ad IVA** la somma erogata, in quanto qualificabile come corrispettivo.