

## Risposta n. 81/2023

**OGGETTO:** *Trattamento IVA dei finanziamenti pubblici erogati al "soggetto attuatore" degli interventi di manutenzione per la messa in sicurezza del sistema idrico regionale – Art. 2, comma 2, lettera a) D.P.R. n. 633/1972*

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

### QUESITO

ALFA (di seguito la società ovvero l'istante) ha presentato istanza di riesame del parere reso in data ... dalla Direzione Regionale della ... in risposta all'interpello n. ..., avente ad oggetto la fattispecie di seguito rappresentata.

La società, il cui capitale sociale è detenuto per il 25 per cento dalla Regione ... e per la restante quota parte da ..., "*gestisce il servizio idrico per il sovrambito e il relativo servizio di erogazione idrica all'ingrosso in ...*". In qualità di soggetto attuatore degli interventi di manutenzione necessari alla messa in sicurezza del sistema delle dighe e al potenziamento del complesso acquedottistico, la società risulta assegnataria di due finanziamenti pubblici a fondo perduto:

- il primo trae origine dall'articolo 1, commi da 703 a 706, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, *"che ha dettato le disposizioni per l'utilizzo delle risorse di cui al Fondo per lo Sviluppo e la Coesione e stabilito la competenza del Comitato Interministeriale per la Programmazione Economica (CIPE) per la predisposizione dei piani operativi"*;

- il secondo si inserisce nel *"Piano nazionale di intervento nel settore idrico (Piano Idrico), previsto dall'art. 1, comma 516, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 ai fini della programmazione e realizzazione degli interventi necessari alla mitigazione dei danni connessi al fenomeno della siccità e per promuovere il potenziamento e l'adeguamento delle infrastrutture idriche"*.

Con Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 1° agosto 2019 è stato adottato il primo stralcio del Piano Idrico, in virtù del quale l'Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambienti (di seguito ARERA), con deliberazione n. ... del ... 2019, ha individuato le condizioni, i termini e le modalità di erogazione delle risorse destinate al finanziamento degli interventi, prevedendo che le somme vengano erogate dalla Cassa per i Servizi Energetici ed Ambientali (di seguito CSEA). In data ... 2020, quest'ultima, ricevuta l'autorizzazione da parte di ARERA con deliberazione n. ... del ... 2019, ha erogato la prima quota in acconto pari a ... euro.

La Direzione Regionale della ..., interpellata dall'istante in ordine al corretto trattamento da riservare, ai fini IVA, ai suddetti finanziamenti, ha ritenuto di non condividere la soluzione prospettata dalla società secondo cui i contributi erogati sarebbero irrilevanti ai fini impositivi in quanto mere cessioni di denaro, ritenendo piuttosto corretto l'assoggettamento ad imposta degli importi erogati, in ragione degli

accordi e dei provvedimenti di attribuzione, nonché sulla base delle indicazioni contenute nella circolare n. 34/E del 21 novembre 2013. Ad avviso della Direzione Regionale, il parere fornito (*cf.* interpello n. ...) sarebbe conforme ad una precedente risposta resa alla medesima società dalla Direzione Centrale Normativa e Contenzioso (*cf.* interpello n. ... del ...). In tale circostanza, sono stati assoggettati ad IVA i finanziamenti erogati dalla Regione ... in virtù della Convenzione stipulata nel ... dalla società con l'ente territoriale per la realizzazione degli investimenti ivi previsti.

L'istante, adeguandosi alle indicazioni fornite dalla Direzione Regionale, ha provveduto ad emettere fatture in regime di *split payment* per le somme ricevute, individuando quali destinatari-committenti rispettivamente la CSEA ed il Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti (di seguito MIT). Le fatture così emesse sono state rifiutate dagli enti destinatari, che hanno ritenuto di non essere configurabili quali soggetti committenti nell'ambito delle erogazioni previste dal DPCM 1° agosto 2019 - Primo stralcio del Piano Idrico - e dalla Deliberazione ARERA del ... 2019 n. ... (*cf.* Allegati 5 e 6).

In particolare, il MIT - Direzione Generale per le Dighe e le Infrastrutture Idriche ed Elettriche - ha fatto presente che *"Con riferimento alle fatture n.6 del 9/12/2020, n. 7 del 9/12/2020 e n. 2 del 14/1/2021, "rifiutate" da questa Direzione generale, si precisa che il capitolo di bilancio dello Stato, ex. art. 31-bis, legge 196/2009, cui i fondi in argomento si riferiscono è il n° 8000, conto di tesoreria 0025058, in gestione diretta del MEF - RGS - IGRUE. Pertanto, a detto ultimo Ufficio potranno essere rappresentate le problematiche che - in ragione di un parere reso dalla Agenzia delle Entrate Direzione Regionale della ..., denominato Interpello n. ..., hanno indotto codesto*

*Ente alla emissione delle fatture sopraindicate, comprensive di iva in regime di "Split payment", ex art. 17 ter DPR n. 633/72" (cfr. Allegato 8).*

Anche le fatture successivamente emesse nei confronti del MEF - Ragioneria Generale dello Stato - Ispettorato Generale per i Rapporti finanziari con l'Unione Europea - (IGRUE), sono state contestate "(...) *in quanto non è presente alcun rapporto giuridico intercorrente con codesta Società con riferimento ai progetti che sta realizzando*" (cfr. Allegato 10).

Sulla questione è, infine, intervenuto il Ministero delle Infrastrutture e della Mobilità Sostenibile - Dipartimento per la programmazione strategica, i sistemi infrastrutturali, di trasporto a rete, informativi e statistici - che, con nota del ... 2022 (cfr. Allegato 11) - ha dichiarato di non condividere le conclusioni contenute nella risposta all'interpello n. ....

Ad avviso del Dipartimento, i contributi in esame non costituiscono corrispettivi da assoggettare ad IVA e la società è tenuta "*al rispetto della convenzione sottoscritta con il Ministero entro i termini previsti pena la revoca ed alla rendicontazione mediante domande di rimborso delle spese sostenute nei modi e nelle forme previste dal Sistema di gestione e controllo*".

La società rileva che il suo essersi adeguata all'interpretazione fornita dalla Direzione Regionale della ... ha determinato, in primo luogo, grande incertezza sui soggetti destinatari delle fatture, atteso che tutte le amministrazioni coinvolte si sono dichiarate estranee al rapporto fiscale, e, in secondo luogo, una contrapposizione interpretativa con lo stesso Ministero dell'Economia e delle Finanze, secondo il quale le erogazioni in questione non sono rilevanti ai fini IVA.

Da ciò discende un potenziale pregiudizio sia relativamente all'adempimento sostanziale dell'obbligazione tributaria, in quanto, trattandosi di operazioni in regime di *split payment*, il versamento dell'imposta è a carico dell'amministrazione finanziatrice, sia con riguardo alla realizzazione stessa delle opere finanziate, non trovando l'onere relativo al pagamento dell'IVA copertura nel finanziamento. Viene, altresì, evidenziato che, a breve, saranno finanziate altre opere nel settore idrico, secondo i medesimi meccanismi, e la situazione di incertezza descritta rischia il moltiplicarsi di situazioni analoghe.

Con l'istanza di riesame presentata alla Direzione Regionale della ... (*cf.* interpello n. ...), la società ha chiesto, dunque, di valutare nuovamente se l'erogazione delle somme nell'ambito degli interventi descritti possa essere qualificata quale mera cessione di denaro, come tale, fuori campo IVA ai sensi dell'articolo 2, comma 2, lettera a), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, fornendo una soluzione interpretativa condivisa, *"che tuteli la Società e la sicura realizzazione di opere di interesse pubblico"*.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

La società interpellante non prospetta alcuna soluzione interpretativa.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Si evidenzia, preliminarmente, che nell'istanza di interpello in trattazione la Società ha rappresentato elementi di dettaglio della fattispecie ulteriori rispetto alla rappresentazione della fattispecie fornita nell'istanza originaria. Pertanto, alla luce di

quanto disposto dall'articolo 5, comma 1, lettera d), del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156 (secondo cui le istanze di interpello sono inammissibili se "*hanno ad oggetto la medesima questione sulla quale il contribuente ha già ottenuto un parere, salvo che vengano indicati elementi di fatto o di diritto non rappresentati precedentemente*"), ricorrono le condizioni per procedere all'esame, nel merito, della questione rappresentata.

In particolare, ad integrazione di quanto già rappresentato in occasione della originaria istanza di interpello, oltre ad aver riportato il contenuto della posizione espressa dal MIT e dal MEF circa la loro estraneità ad un rapporto di natura sinallagmatica sotteso ai finanziamenti erogati, rilevante ai fini IVA, l'istante, in qualità di "soggetto attuatore" degli interventi oggetto dell'interpello, per i quali è beneficiaria di contributo pubblico, ha ulteriormente chiarito e documentato che non assume alcun impegno contrattuale diretto nei confronti della Regione ..., riconducibile alla "Convenzione per l'affidamento in gestione degli schemi acquedottistici della ... e del relativo servizio" con essa stipulata nel ...

Tanto premesso, ai fini che qui interessano, si fa presente quanto segue.

In linea generale, il sistema dell'imposta sul valore aggiunto si fonda sull'esistenza di una pattuizione in ordine ad uno scambio di prestazioni reciproche, ossia la fornitura o prestazione di servizi da un lato e il corrispettivo dall'altro.

Anche le somme erogate sotto forma di contributi/finanziamenti pubblici possono assumere rilevanza, ai fini IVA, se corrisposte a fronte di un'obbligazione di dare, di fare, di non fare ovvero di permettere, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive.

Nell'ambito di un rapporto sinallagmatico, infatti, i contributi costituiscono la controprestazione (*rectius*, il corrispettivo) dell'attività svolta dal soggetto beneficiario.

In assenza di una corrispondente specifica prestazione a carico del beneficiario nei confronti dell'ente/soggetto erogante, invece, le medesime somme costituiscono "cessioni che hanno per oggetto denaro", fuori campo IVA per carenza del presupposto oggettivo di applicazione dell'imposta, ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lett. a), del d.P.R. n. 633 del 1972 (c.d. contributi a fondo perduto).

Sul punto, ai fini della distinzione delle due casistiche, soccorre la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE che ha più volte chiarito che sussiste un rapporto giuridico sinallagmatico qualora ricorra un nesso diretto tra il servizio reso e il controvalore ricevuto, cioè nel caso in cui le somme versate costituiscano l'effettivo corrispettivo di una prestazione individuabile, fornita nell'ambito di un rapporto giuridico caratterizzato da reciproche prestazioni (*cfr.*, *ex multis*, cause C-277/05 del 18 luglio 2007 e C-544/16 del 5 luglio 2018).

La circolare n. 34/E del 2013 - concernente il trattamento agli effetti dell'IVA dei contributi erogati da pubbliche amministrazioni - fornisce, sul piano della prassi amministrativa, coerentemente ai criteri individuati dalle citate sentenze unionali e trasfuse anche in diverse pronunce dei giudici nazionali, un utile quadro di riferimento per stabilire la corretta classificazione fiscale delle erogazioni pubbliche, in quanto sono ivi suggeriti dei criteri di carattere generale per orientare l'interprete nel distinguere (i) le somme qualificabili come mere elargizioni di somme di denaro per il perseguimento di obiettivi di carattere generale (ii) da quelle che, invece, costituiscono corrispettivi.

In base ai chiarimenti forniti nella citata circolare, la natura di corrispettivo di una somma di denaro presuppone, in linea generale, che in relazione ad una determinata operazione sia riscontrabile la sussistenza di un rapporto di reciprocità fra la prestazione (in senso lato) resa da un soggetto e la controprestazione (anch'essa da intendere non in senso tecnico) ricevuta dallo stesso soggetto, indipendentemente dal valore e dal controvalore dell'una e dell'altra.

Di converso, le somme erogate sono classificabili come contributi solo qualora non si ravvisi alcuna correlazione tra l'attività finanziata e le elargizioni di denaro (quando l'attività del prestatore consiste nel fornire esclusivamente prestazioni senza alcuna contropartita diretta).

In base ai chiarimenti forniti con la circolare n. 34/E del 2013, la qualificazione di una erogazione quale corrispettivo ovvero quale contributo deve essere operata innanzi tutto in base a norme di legge, siano esse specifiche o generali, anche di rango comunitario.

Solo in mancanza di un chiaro riferimento normativo che individui l'esatta qualificazione delle somme di cui trattasi, per stabilire se le stesse costituiscano corrispettivi di servizi ovvero contributi è necessario analizzare il concreto assetto degli interessi delle parti e, in particolare, il rapporto instaurato con l'amministrazione erogante, alla luce di criteri "sussidiari" indicati nella circolare n. 34/E del 2013, secondo l'ordine gerarchico ivi puntualmente indicato.

Avendo riguardo al caso in esame, atteso che l'esatta qualificazione delle somme percepite da ALFA non è chiaramente desumibile dalle norme di legge che hanno previsto i finanziamenti *de quo* né dagli atti amministrativi con i quali gli stessi sono

stati concretamente erogati, al fine di stabilire la rilevanza di dette somme agli effetti dell'IVA, è necessario esaminare i rapporti tra i soggetti interessati alla luce dei criteri "residuali" indicati nella menzionata circolare n. 34/E del 2013.

In relazione alla fattispecie prospettata, dall'analisi degli elementi istruttori forniti in sede d'istanza e di supplemento istruttorio emerge che i finanziamenti pubblici oggetto di interpello sono concessi alla società, che agisce in qualità di "soggetto attuatore", per la realizzazione degli interventi di manutenzione per la messa in sicurezza delle dighe (Diga ... presso il Comune di ... e Diga ...) e per il potenziamento delle infrastrutture espressamente previste dal Piano Idrico nazionale.

L'erogazione dei finanziamenti avviene, dunque, nel contesto di un procedimento amministrativo, sottoposto, in quanto tale, a regole di trasparenza e di imparzialità, che individua gli interventi necessari e urgenti per il settore di riferimento, con specifica indicazione delle modalità e dei tempi di attuazione degli stessi.

In altri termini, tra l'ente concedente e la società destinataria dei finanziamenti, stanziati in esecuzione della delibera CIPE n. ... del ... 2016 di approvazione del Piano Operativo Infrastrutture FSC 2014/2020 (successivamente integrata dalla delibera CIPE n. ... del ... 2018) e in attuazione del "Piano nazionale di interventi nel settore idrico" di cui all'articolo 1 comma 516 della menzionata legge n. 205 del 2017, ad avviso della scrivente, è ravvisabile un rapporto di natura pubblicistica, stante il chiaro vincolo di destinazione apposto alle somme erogate, funzionali al perseguimento di obiettivi di carattere generale, vale a dire la messa in sicurezza di infrastrutture strategiche, quali le dighe e il sistema idrico regionale.

L'erogazione dei finanziamenti pubblici è dunque diretta, nel caso di specie, a fornire la provvista economica per l'esecuzione degli interventi affidati alla società in un settore di rilevante interesse nazionale (cfr. circolare n. 20/E del 2015).

Ai fini che qui interessano, assume, altresì, rilevanza, il criterio interpretativo di carattere sussidiario, indicato dalla citata circolare n. 34/E del 2013, che valorizza l'acquisizione, da parte dell'ente erogante, dei risultati dell'attività finanziata come elemento dal quale desumere la natura di "corrispettivo" del finanziamento erogato (cfr. circolare n. 34/E del 2013 par. 2 lett. a)).

In proposito, la citata circolare ha chiarito che, qualora sia rinvenibile un rapporto di scambio per cui alla pubblica amministrazione derivi un vantaggio diretto ed esclusivo dal comportamento richiesto al privato, la fattispecie non può che essere inquadrata in uno schema contrattuale di carattere sinallagmatico caratterizzato dalla interdipendenza tra la prestazione e la controprestazione.

Tale circostanza ricorre, emblematicamente, nelle ipotesi in cui l'amministrazione (erogante) acquisisce la proprietà del bene o comunque si avvale direttamente o indirettamente dei risultati derivanti dalla specifica attività per la quale sono erogate le somme.

In relazione alla fattispecie prospettata, dall'analisi degli elementi istruttori forniti dall'interpellante e dalla lettura degli atti in base ai quali i finanziamenti pubblici oggetto di interpello sono concessi alla società istante in qualità di "*soggetto attuatore*" (cfr. Allegato 5 istanza originaria), si evince che all'ente finanziatore non deriva alcun vantaggio "diretto ed esclusivo" dal comportamento richiesto alla società istante né detto

ente si avvale dei risultati derivanti dall'attività per la quale sono state erogate le somme al soggetto attuatore (*i.e.* ALFA).

In definitiva, alla luce delle argomentazioni svolte, deve ritenersi che i finanziamenti in esame debbano essere esclusi dal campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, lettera a) del d.P.R. n. 633 del 1972, trattandosi di contributi a fondo perduto destinati *ex lege* alla realizzazione di interventi strategici su opere di interesse pubblico, riconosciuti in assenza di specifica controprestazione da parte del soggetto attuatore.

Infine, giova evidenziare che la qualificazione delle somme in argomento come "contributi" esclusi dall'ambito di applicazione dell'IVA non è inficiata dalla presenza, nell'ambito degli atti/provvedimenti che ne disciplinano l'erogazione, di clausole che prevedono la revoca dei finanziamenti in caso di violazioni o negligenze da parte del soggetto attuatore ovvero in caso di mancato tempestivo raggiungimento delle finalità del finanziamento e la restituzione del finanziamento nel caso di inerzia o di mancato utilizzo delle risorse stanziare.

Ad avviso della scrivente, infatti, tali clausole trovano giustificazione nel fatto, già sopra evidenziato, che l'erogazione dei finanziamenti *de qua* risulta "vincolata" alle finalità predeterminate dalle relative norme di riferimento e dai connessi atti/provvedimenti amministrativi, nonché alle modalità e ai tempi di attuazione degli interventi ivi indicati. Tali clausole, dunque, non possono essere assimilate *tout court* a meccanismi di "reazione" all'inadempimento degli impegni assunti dalle parti, tipici degli schemi contrattuali sinallagmatici.

Nei termini indicati e per i profili oggetto di analisi in questa sede, pertanto, la presente risposta rettifica il parere fornito dalla Direzione Regionale della ... in risposta all'istanza di interpello n. ...

**IL DIRETTORE CENTRALE,  
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO  
(firmato digitalmente)**