

Risposta n. 505/2021

OGGETTO: qualificazione fiscale ai fini Iva di un contributo versato in esecuzione di una delibera dell'AGCM; profili fiscali della registrazione della delibera.

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

QUESITO

Alfa è un consorzio volontario di diritto privato di riciclo del PET, senza fini di lucro, costituito nel --- come sistema autonomo ai sensi dell'art. 221, comma 3, lettera a), del d.lgs. n. 152 del 2006 (Testo Unico Ambiente), per offrire servizi di recupero e riciclo di bottiglie in materiale plastico PET per uso alimentare, in favore di alcuni dei propri consorziati, produttori di imballaggi primari in plastica CPL (contenitori per liquidi), in assolvimento dei loro obblighi di responsabilità estesa del produttore (EPR). I consorziati Alfa sono principalmente primarie imprese di imbottigliamento e vendita di acqua minerale, talvolta anche auto-produttori delle bottiglie di plastica utilizzate per la loro attività commerciale; vi aderiscono, altresì, i produttori di altri contenitori in PET (es. società di commercializzazione del latte), taluni riciclatori italiani di PET e i cd "converter" (produttori di semilavorati).

Alfa deriva i mezzi finanziari per il proprio funzionamento principalmente dai contributi dei propri consorziati (CRC) obbligati all'attività di gestione e riciclo

dal TUA. In quanto sistema autonomo, Alfa ha richiesto, in data..., ed ottenuto, in data..., l'autorizzazione di cui all'art. 221, comma 5, del TUA, attuata mediante decreto di riconoscimento provvisorio del Ministero dell'Ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare (di seguito "MATTM") (...). L'adozione di un provvedimento autorizzatorio di natura definitiva è subordinata al raggiungimento di alcuni obiettivi specifici di recupero e riciclo entro due anni dal rilascio dell'autorizzazione provvisoria (...). Alfa rappresenta dunque un sistema alternativo, giuridicamente riconosciuto, per l'assolvimento agli obblighi EPR cui facoltativamente partecipano i produttori dei predetti imballaggi che non intendano provvedervi attraverso il consorzio Beta.

Beta (...) è un consorzio con personalità giuridica di diritto privato senza fine di lucro per il recupero e riciclo di imballaggi in plastica, costituito ai sensi dell'art. 223, comma 1, lett b), del TUA, cui partecipano obbligatoriamente i produttori/utilizzatori dei predetti imballaggi che non intendano provvedere al rispetto ai propri obblighi EPR mediante sistemi autonomi e alternativi (come Alfa), e facoltativamente i riciclatori e i recuperatori di detti imballaggi in plastica.

Beta costituisce il c.d. "... " nell'ambito del sistema Consorzio Nazionale Imballaggi (CONAI), svolge il servizio di avvio al recupero e riciclo degli imballaggi dei propri consorziati anche avvalendosi del servizio pubblico di raccolta differenziata organizzata dai Comuni (per il tramite del c.d. Accordo Quadro ANCI-CONAI, applicando nei rapporti con i convenzionati enti locali e gestori della raccolta l'Allegato Tecnico ANCI/Beta di tale Accordo Quadro).

Beta deriva i mezzi finanziari per il proprio funzionamento principalmente dai contributi dei consorziati (CAC) corrisposti a CONAI e da quest'ultimo retrocessi a Beta, nonché dai proventi della cessione degli imballaggi e dei rifiuti di imballaggio ripresi, raccolti o ritirati.

In data..., l'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato (AGCM) ha avviato, su impulso di Alfa, un procedimento nei confronti di Beta ipotizzando l'adozione di condotte abusive anticoncorrenziali tese ad impedire l'accesso al

consorzio Alfa al mercato del riciclo dei rifiuti.

In seno ad un sotto procedimento cautelare, l'AGCM ha emesso nei confronti di Beta una delibera con la quale ha ingiunto di adottare una serie di misure espressamente dettagliate ai paragrafi 58 e 59 lettere a), b), c), d), e) ed f), della stessa delibera. In particolare, la lett. f) del par. 59 della delibera ha disposto che Beta imputasse al sistema autonomo Alfa, ai fini del raggiungimento degli obiettivi di riciclo e recupero per l'anno 2019, le quantità di rifiuti derivanti da CPL-PET immesso al consumo dai suoi consorziati e gestiti da Beta, in conseguenza delle condotte in contestazione dal.... 1° gennaio... e fino all'inizio di operatività della misura di cui alla precedente lett. e).

Alfa invece doveva riconoscere a Beta i costi di raccolta e selezione sostenuti da quest'ultimo per la gestione e l'avvio al riciclo dei materiali in questione, al netto dei ricavi ottenuti da Beta dalla loro vendita. La Delibera doveva essere eseguita entro il....2020.

Tanto premesso, in relazione alla fattispecie rappresentata, l'istante chiede un parere:

- in merito alla disciplina IVA con riferimento agli effetti della esecuzione della Delibera - segnatamente alla lett. f) par. 59 - nella parte in cui ordina: i) a Beta di imputare a Alfa le quantità di rifiuti gestiti dalla prima in funzione del CPL-PET immesso al consumo dai consorziati della seconda e ii) a Alfa di riconoscere a Beta i costi di raccolta e selezione sostenuti da quest'ultimo per la gestione e l'avvio al riciclo dei materiali in questione, al netto dei ricavi ottenuti dalla loro vendita da Beta;

- in merito alla sussistenza o meno dell'obbligo di registrazione della Delibera ai sensi e per gli effetti dell'imposta di registro di cui al d.P.R. n. 131 del 1986.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante evidenzia che, nel contesto della procedura cautelare attivata, AGCM assume la veste di autorità pubblica, ancorché indipendente, e, conseguentemente, gli atti che da essa promanano hanno natura amministrativa. In particolare, la Delibera può qualificarsi come una misura strutturale rimediale dell'assetto concorrenziale violato con la condotta abusiva di Beta.

L'istante evidenzia, altresì, che la fattispecie in esame, sebbene presenti talune caratteristiche affini ad una prestazione di servizi generica, ed in particolare un generico obbligo di fare (imputazione di quantità di rifiuti gestiti da Beta a Alfa), non integra la fattispecie di cui all'articolo 3 del d.P.R. n. 633 del 1972. La fattispecie sarebbe attratta nell'ambito di applicazione dell'imposta solo nel caso in cui essa si sostanziasse in un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive caratterizzate dall'onerosità. Tali argomentazioni, a parere dell'istante, sono coerenti con le interpretazioni dell'Amministrazione Finanziaria (cfr. circolari nn. 34 del 2013 e 20 del 2015; risposta n. 21 del 2021) con le quali si è ribadito che l'applicazione dell'IVA a una determinata operazione presuppone l'esistenza di un nesso di reciprocità fra le prestazioni dedotte nel rapporto che lega le parti (pubbliche o private che siano). Tale impostazione risulterebbe avallata anche dalla giurisprudenza a livello nazionale ed europeo.

Diversamente, ossia in mancanza della funzione sinallagmatica tra gli importi erogati dalla parte pubblica o privata e la prestazione resa dalla controparte, le erogazioni di denaro si qualificano come contributi, nel senso di mere movimentazioni di denaro, e, in quanto tali, sono escluse dall'ambito applicativo dell'IVA.

L'esplicitazione di questo principio, nel nostro ordinamento, secondo l'istante, si rinviene anche nell'articolo 15 del d.P.R. n. 633 del 1972 il quale esclude dall'ambito di applicazione dell'IVA tutte quelle somme che, pur dovute dall'una all'altra parte a titolo di indennità, non costituiscono il corrispettivo per la cessione di un bene o per la prestazione di un servizio, in assenza di un rapporto sinallagmatico.

Alla luce di tale ricostruzione, l'istante ritiene che la somma corrisposta da Alfa a Beta ha natura meramente finanziaria essendo volta a reintegrare patrimonialmente quest'ultima in conseguenza della misura rimediale (imputazione della quota di riciclo) adottata dall'AGCM e dunque, sotto il profilo IVA, rappresenta una somma fuori campo.

La misura cautelare adottata dell'AGCM non creerebbe una nuova situazione giuridica per le parti e non ha natura punitiva-condannatoria (tanto che le sanzioni sono successivamente comminate a Beta con separato provvedimento), ma sarebbe semplicemente preordinata a rimediare agli effetti negativi causati a Alfa dalla condotta abusiva di Beta.

L'effetto rimediale della Delibera dell'AGCM si esaurirebbe nell'imporre figurativamente a Beta di imputare a Alfa le proprie quote di riciclo e recupero realizzate attraverso la condotta abusiva solo ai fini della determinazione del raggiungimento degli obiettivi di riciclo e recupero per l'anno 2019 imposti dal Decreto Provvisorio a Alfa per il suo riconoscimento.

La formulazione della Delibera, che prevede l'imputazione delle quote e il riconoscimento dell'ammontare dei costi sostenuti al netto dei ricavi - sarebbe coerente con la qualificazione del pagamento di Alfa quale somma di natura finanziaria con la finalità di reintegro patrimoniale ove si consideri che qualora, in ipotesi, i costi dell'attività di riciclo e recupero sostenuti da Beta in relazione alle quote imputate figurativamente fossero stati inferiori ai ricavi, Alfa non sarebbe stata tenuta a riconoscere alcunché. Differentemente, laddove la somma dovuta da Alfa avesse avuto natura corrispettiva, un pagamento sarebbe stato dovuto in ogni caso quale controprestazione della imputazione delle quote.

Per quanto concerne l'imposta di registro, l'istante osserva che nessun obbligo di registrazione è previsto per la delibera dell'AGCM in quanto rientrante tra gli atti della pubblica amministrazione per i quali l'articolo 1 della Tabella allegata al d.P.R. n.131 del 1986 ne esclude l'obbligo.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con l'istanza in esame, il consorzio Alfa chiede di conoscere il corretto inquadramento ai fini IVA delle operazioni connesse all'esecuzione della Delibera n.... adottata dall'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato (AGCM), all'esito del subprocedimento per l'eventuale adozione di misure interinali ai sensi dell'articolo 14-bis della legge n. 287 del 1990, avviato dall'AGCM nell'ambito del procedimento nei confronti di Beta, denunciata di avere adottato condotte abusive escludenti Alfa dal mercato nazionale dei servizi di assolvimento agli obblighi di EPR per gli imballaggi in plastica. In particolare, l'AGCM ha disposto - al par. 58, lett f), della citata Delibera - che "*Beta, entro il...2020, imputi al sistema autonomo Alfa ai fini del raggiungimento degli obiettivi di riciclo e recupero per l'anno ---, le quantità di rifiuti derivanti da CPL-PET immesso al consumo dai suoi consorziati e gestiti da Beta, in conseguenza delle condotte in contestazione, dal 1° gennaio... e fino all'inizio di operatività della misura di cui alla lett. e). Il calcolo retroattivo delle quantità di spettanza del consorzio autonomo sarà effettuato applicando alle quantità di CPL-PET, vendute all'asta o tramite contratti individuali da Beta, le percentuali di CPL-PET corrispondenti all'immesso al consumo dei consorziati Alfa rilevato su base trimestrale per conto di Beta dalla società Gamma S.r.l. sul totale dei contenitori per liquidi in PET dalla stessa parimenti rilevato su base trimestrale. Beta dovrà a tal fine dichiarare a Alfa le quantità complessive di CPL PET oggetto di recupero e riciclo relative al suddetto periodo, fornendo al consorzio autonomo i formulari di vendita così da consentirgli di attribuirsi le quantità corrispondenti alla propria quota di competenza, calcolata sulla base dei dati rilevati come sopra indicato. Alfa riconoscerà a Beta i costi di raccolta e selezione sostenuti da quest'ultimo per la gestione e l'avvio al riciclo dei materiali in questione, al netto dei ricavi ottenuti da Beta dalla loro vendita".*

In sostanza, l'AGCM ha ingiunto di imputare retroattivamente a Alfa le quantità di rifiuti gestiti da Beta in conseguenza delle condotte contestate, a far data dall'anno X, che avrebbero dovuto essere gestiti da Alfa in quanto riconducibili alle quantità di imballaggi immessi al consumo dai propri consorziati. Tale imputazione ha carattere figurativo, ai fini del raggiungimento degli obiettivi di riciclo e recupero per l'anno X, necessari per il conseguimento del riconoscimento definitivo di Alfa quale operatore nel mercato. Parallelamente, l'Autorità ha disposto che Alfa riconoscesse a Beta i costi di raccolta e selezione dei rifiuti da questo sostenuti, al netto dei ricavi ottenuti da Beta dalla loro vendita. Ciò premesso, per stabilire il corretto trattamento IVA degli effetti derivanti dall'esecuzione della delibera dell'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato, occorre verificare la sussistenza dei presupposti necessari per collocare la fattispecie nel campo di applicazione dell'IVA.

Ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26/10/1972 n. 633 del 1972 risultano, infatti, imponibili *"le prestazioni di servizi verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obblighi di fare, non fare o permettere quale ne sia la fonte"*. Nella sentenza n. 20233 del 2018 la Corte di Cassazione ha peraltro precisato che *"la prestazione è un'operazione soggetta a Iva anche quando la stessa si risolve in un semplice non fare o come nel nostro caso in un permettere e purché si collochi all'interno di un rapporto sinallagmatico"*. Tale impostazione appare in linea con le indicazioni fornite dalla giurisprudenza comunitaria, secondo cui, tenuto conto della definizione omnicomprensiva della base imponibile IVA, *"una prestazione di servizi viene effettuata «a titolo oneroso» ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112, e configura pertanto un'operazione imponibile, soltanto quando tra il prestatore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente"* (cfr. sentenza 2 giugno 2016, causa C-263/15

LajvérMeliorációs Non profit e Lajvér Csapadékvizrendezési Nonprofit).

L'articolo 2, comma 3, lettera a) del medesimo d.P.R. n. 633/72, prevede, invece, che non si considerano cessioni di beni «*le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro*».

In sostanza, una somma di denaro assume rilevanza, ai fini IVA, se corrisposta a titolo di controvalore (*rectius* corrispettivo) di una cessione di beni o di una prestazione di servizi specificamente individuate. Diversamente, sono escluse dalla sfera impositiva, per carenza del presupposto oggettivo, le mere elargizioni di denaro prive del suddetto nesso sinallagmatico, nonché le somme aventi carattere risarcitorio (ex art. 15 del d.P.R. n. 633/72).

Con la circolare n. 34 del 22 novembre 2013, seppur ai fini dell'inquadramento del trattamento IVA applicabile ai contributi erogati da amministrazioni pubbliche, è stato evidenziato che, conformemente alle disposizioni comunitarie, in linea generale, un contributo assume rilevanza ai fini dell'imposta se erogato a fronte di un'obbligazione di dare, fare, di non fare o permettere, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive. In sostanza, il contributo assume natura onerosa e configura un'operazione rilevante agli effetti dell'IVA quando tra le parti intercorre un rapporto giuridico di natura sinallagmatica, nel quale il contributo ricevuto dal beneficiario costituisce il compenso per il servizio effettuato e/o per il bene ceduto (cfr. risoluzione 16 febbraio 2005, n. 21/E e risoluzione 27 gennaio 2006, n. 16/E; risposta n. 95 del 2021).

Ai fini dell'individuazione del trattamento fiscale in concreto applicabile, occorre pertanto individuare la "funzione economica" delle somme dedotte in contratto, rilevanti agli effetti dell'IVA se corrisposte a fronte di obblighi di fare, non fare o permettere a carico della controparte negoziale (in tal senso, cfr. CGE causa C 277/05 del 18 luglio 2007, nonché ex multis risoluzione n. 110/E del 15 maggio 2003).

Tanto premesso, nell'ingiunzione da parte dell'AGCM a carico di Beta di imputare figurativamente le quantità di rifiuti derivanti da CPL-PET immesse al

consumo dai consorziati Alfa, gestiti abusivamente da Beta, ma astrattamente riconducibili a Alfa, da una parte, e nell'obbligo a carico di Alfa di riconoscere a titolo di ristoro i costi - sostenuti da Beta- di raccolta e selezione eccedenti i ricavi, dall'altra, non si ravvisa la sussistenza di un rapporto sinallagmatico a titolo oneroso.

La misura cautelare irrogata da AGCM (non avente alcuna specifica ed espressa finalità sanzionatoria) ha la funzione di ripristinare in capo a Alfa, attraverso l'attribuzione figurativa della quota di rifiuti riferibile ai suoi consorziati, la situazione che si sarebbe determinata se le condotte asseritamente abusive non si fossero verificate, ai soli fini del perseguimento nell'arco del biennio degli obiettivi stabiliti per ottenere il provvedimento di riconoscimento definitivo. Sempre nella medesima logica ripristinatoria, anche le somme che Alfa deve corrispondere a Beta costituiscono una mera movimentazione finanziaria con funzione di reintegro patrimoniale (eventuale, in quanto al netto dei ricavi) dei correlati costi sostenuti, nell'ambito di una attività già svolta - seppur abusivamente - nel pieno rispetto della normativa IVA.

Consegue pertanto che gli effetti scaturenti dall'esecuzione della delibera della AGCM sono esclusi dal campo di applicazione dell'IVA.

Premesso quanto sopra esposto, in ordine alla sussistenza o meno dell'obbligo di registrazione della delibera n. 27961 del 29 ottobre 2019, ai sensi dell'articolo 1 della Tabella, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (TUR), si osserva quanto segue.

L'articolo 1 della citata Tabella stabilisce che non vi è obbligo di chiedere la registrazione per gli "*1. Atti del potere legislativo, atti relativi a referendum, atti posti in essere dalla amministrazione dello Stato, dalle regioni, province e comuni diversi da quelli relativi alla gestione dei loro patrimoni.*"

Ai fini dell'applicazione della richiamata norma occorre verificare se l'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato possa essere considerata quale amministrazione dello Stato.

Al riguardo, si rileva che la Corte di Cassazione, con la sentenza del 16 gennaio

2009, n. 938, ha precisato che *"nelle disposizioni normative contenute nelle leggi di imposta di registro, di imposta catastale, di imposta ipotecarie e di imposta di bollo le quali prevedono l'esenzione dello Stato, od usano, sempre ai fini dell'esenzione, l'espressione a favore dello Stato o nell'interesse dello Stato, la parola Stato deve intendersi riferita allo Stato-persona"*.

Con la nozione di 'Stato-persona' si intendono *"le Amministrazioni direttamente riconducibili all'apparato statale ed espressione della sovranità, e non possa quindi essere esteso genericamente a tutte le Amministrazioni pubbliche, vale a dire a tutti gli enti pubblici, anche ad ordinamento autonomo, provvisti o meno di personalità giuridica"* (Cassazione Civile 25 maggio 2009, n. 12026, Cassazione 9 novembre 2018, n. 28681).

Dalle disposizioni contenute nella legge 10 ottobre 1990, n. 287, istitutiva della Autorità garante della Concorrenza e del Mercato, si evince che la stessa rappresenta un'autorità amministrativa indipendente, che svolge la propria attività e assume le proprie decisioni in piena autonomia rispetto al potere esecutivo, pertanto, si contraddistingue per la sua indipendenza e imparzialità.

L'art.10 della citata legge dispone, infatti, *"L'Autorità opera in piena autonomia e con indipendenza di giudizio e di valutazione ed è organo collegiale costituito dal presidente e da quattro membri, nominati con determinazione adottata d'intesa dai Presidenti della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica"*.

Premesso quanto sopra, si ritiene che l'A.G.C.M, autorità amministrativa indipendente, con funzione di tutela della concorrenza nazionale e comunitaria, pur essendo un ente di diritto pubblico, rappresenti un soggetto distinto dallo Stato e, dunque, non rientra nell'ambito applicativo dell'art. 1 della Tabella, così come sostenuto dall'interpellante.

Diversamente, la scrivente ritiene che la delibera oggetto del quesito possa rientrare nel campo di applicazione dell'articolo 3, comma 1, lettera a) della citata Tabella, che individua, tra gli atti per i quali non vi è obbligo di chiedere la

registrazione, gli "*Atti di qualsiasi natura formati per essere prodotti*:"

a) in procedimenti amministrativi, non giurisdizionali, iniziati d'ufficio od a richiesta di parte per ottenere provvedimenti di interesse pubblico."

Dunque, analogamente ai suddetti atti, si ritiene che anche per la citata delibera, che si qualifica come un provvedimento di interesse pubblico, non ricorra l'obbligo di registrazione.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)