

Risposta n. 532/2021

OGGETTO: Trattamento fiscale applicabile alle somme erogate in attuazione di un accordo di collaborazione stipulato ex art 15, d.lgs n. 241 del 1990 - IVA - Articolo 3 del d.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633.

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

QUESITO

Alfa S.p.A. (di seguito "istante" e/o "Società") ha presentato istanza di interpello ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. a), della Legge n. 212 del 2000 al fine di avere chiarimenti in relazione alla corretta interpretazione delle disposizioni di cui all'art. 3 del D.P.R. n. 633 del 1972.

La società istante è una Società per Azioni costituita con Decreto del Ministero "X" di concerto con il Ministero "Y" del xx/yy/zzzz, ai sensi dell'art. x del decreto legislativo xx/yy/zzzz, n. xx, il cui capitale sociale è interamente detenuto dal Ministero "Z" e, ai sensi e per gli effetti di quanto disposto dall'art. x, comma xxx, della legge xx/yy/zzzz, n. xxx, ha adeguato il proprio Statuto sociale rendendo strumentali i settori di attività alle esigenze, finalità e competenze ed attribuzioni istituzionali del Ministero "Gamma".

Viene riferito che con la delibera n. xxx del xx/yy/zzzz l'autorità pubblica ha iscritto l'Istante nell' "Elenco delle amministrazioni aggiudicatrici e degli enti

aggiudicatori che operano mediante affidamenti diretti nei confronti di proprie società in house di cui all'articolo 192, comma 1, del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50 "riconoscendola quale Società in house del Ministero "Beta" e del Ministero "Gamma". Inoltre, la Società, per via dell'attività svolta e della natura pubblica dei servizi affidati, è ricompresa nella definizione di "Organismo di diritto pubblico" di cui all'articolo 3, comma 1, lettera d), del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50 e s.m.i., rientrando nel novero di quei soggetti che perseguono un fine pubblico in quanto istituiti per soddisfare bisogni di interesse generale ed è parte integrante dell'elenco analitico ISTAT delle amministrazioni pubbliche inserite nel conto economico consolidato - individuate ai sensi dell'articolo 1, comma 3 della legge 31 dicembre 2009, n. 196 e s.m.i. (Legge di contabilità e di finanza pubblica) - in qualità di "enti produttori di servizi economici", alla pari del soggetto pubblico Beta.

Tanto premesso, l'istante riferisce che Alfa e Beta (di seguito anche "le parti") hanno deciso di trovare una forma di collaborazione che permettesse il più efficace ed efficiente raggiungimento delle finalità istituzionali rivolte al benessere della collettività, garantendo con tale collaborazione il rispetto dei principi di finanza pubblica previsti dalle leggi dello Stato. In particolare, sulla base delle comuni finalità istituzionali, come definite negli atti programmatici, approvati dai Ministeri controllanti, le parti hanno sottoscritto in data xx/yy/zzzz un Protocollo di Intesa, considerato che tale forma di collaborazione e le competenze specifiche in materia di sviluppo sostenibile in seno alla Società, sia di natura diretta che trasversale, rispondono pienamente al raggiungimento degli obiettivi e delle finalità Istituzionali ed alla mission di Beta, stabilite nei propri atti normativi e negoziali.

Nell'ambito di tale Protocollo di intesa è stabilito che Alfa S.p.A. collaborerà con Beta, in coerenza con gli obiettivi e sulla base delle esigenze rappresentate da quest'ultima, fornendo un supporto trasversale tecnico-operativo e amministrativo-contabile, in particolare per attività connesse al tema della sostenibilità ambientale e che il dettaglio delle attività di collaborazione sarà declinato in specifici atti esecutivi.

Ciò posto, l'istante ritiene che sussista un dubbio interpretativo con riferimento all'assoggettabilità ad IVA dell'attività svolta, poiché la configurazione societaria della Alfa S.p.A., secondo l'art. 2249, comma 1 del Codice Civile, - in base al quale: "*Le società che hanno per oggetto l'esercizio di un'attività commerciale (2195 ss.) devono costituirsi secondo uno dei tipi regolati nei capi III e seguenti di questo titolo (2291 ss.)*" - potrebbe far propendere per un'applicazione dell'IVA a prescindere dall'attività effettivamente svolta e quindi, anche per la fattispecie sopra riportata, per attività che non prevedono alcuna remunerazione in quanto svolte nell'ambito di un accordo di collaborazione ex art. 15 della legge n. 241/1990. Tale eventuale interpretazione porterebbe quindi, per attrazione, la presunzione della tipologia giuridica della società nella conseguente applicazione della commercialità e della prestazione di servizio a tutte le attività svolte dalla Alfa S.p.A., determinando l'applicazione del regime IVA di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che non si debba procedere all'applicazione dell'IVA, in quanto il rimborso da parte di Beta per l'attività svolta da Alfa S.p.A. è esclusivamente un mero ristoro di costi anticipati da quest'ultima. L'accordo di collaborazione non prevede alcuna forma di remunerazione a favore di Alfa per le attività svolte nell'ambito dello stesso, e tali attività sono volte ad un comune raggiungimento, più efficace ed efficiente, delle finalità istituzionali delle due amministrazioni e di interesse collettivo. Non ricorre, pertanto, il requisito oggettivo per l'applicazione dell'IVA, trattandosi di accordo tra Amministrazioni volto al comune fine istituzionale ed a vantaggio della collettività, e non una "prestazione di servizi" così come definita nell'art. 3 del D.P.R. n. 633 del 1972.

In conclusione, l'istante ritiene che, sulla base dei principi richiamati dall'art. 1 del D.P.R. n. 633 del 1972, non dovrebbe applicarsi l'IVA per carenza di requisito

oggettivo e che sarebbe corretto il comportamento teso ad emettere una fattura secondo le tempistiche e modalità previste dall'atto come esplicitate nell'allegato 2 dell'accordo di collaborazione in corso di sottoscrizione, in quanto si tratterebbe di mero ristoro di costi sostenuti dalla società Alfa e non di una prestazione di servizio, non essendo prevista alcuna remunerazione per tali attività.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In termini generali, l'ambito oggettivo di rilevanza di un'operazione agli effetti dell'IVA è definito dalla normativa comunitaria (cfr. articoli 2 e 73 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 n. 112) in modo ampio. In particolare, secondo costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, una prestazione di servizi è effettuata "a titolo oneroso", ai sensi del citato articolo 2, paragrafo 1, e configura, pertanto, un'operazione imponibile, *"soltanto quando tra l'autore di tale prestazione e il beneficiario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di prestazioni sinallagmatiche, nel quale il compenso ricevuto dall'autore di tale prestazione costituisca il controvalore effettivo del servizio fornito al beneficiario (...); ciò si verifica quando esiste un nesso diretto fra il servizio fornito dal prestatore e il controvalore ricevuto, ove le somme versate costituiscono un corrispettivo effettivo di un servizio individualizzabile fornito nell'ambito di un siffatto rapporto giuridico"* (cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 23 marzo 2006, Causa C-210/04, sentenza 3 marzo 1994, Causa C-16/93, sentenza 5 luglio 2018, C-544/16, e giurisprudenza ivi citata).

In sostanza, il presupposto oggettivo di applicazione dell'IVA può essere escluso ai sensi della normativa europea, solo qualora non si ravvisi alcuna correlazione tra l'attività finanziata e le elargizioni di denaro. Inoltre, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia, *"la circostanza che un'operazione economica venga svolta ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo è irrilevante ai fini della qualificazione*

di tale operazione come «negozio a titolo oneroso». Quest'ultima nozione presuppone, infatti, unicamente l'esistenza di un nesso diretto tra la cessione di beni o la prestazione di servizi ed il corrispettivo realmente percepito dal soggetto passivo" (in tal senso, Corte di Giustizia CE, sentenza 12 maggio 2016, causa C-520/14 e giurisprudenza ivi citata).

In coerenza ai suddetti principi deve essere interpretato l'articolo 3, primo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, secondo cui "*costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte*". Conformemente alla normativa comunitaria, l'Amministrazione finanziaria in diversi documenti di prassi ha chiarito che, in linea generale, un contributo assume rilevanza ai fini IVA se erogato a fronte di un obbligo di dare, fare, non fare o permettere, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive (cfr. circolare 21 novembre 2013, n. 34/E; risoluzione 16 febbraio 2005, n. 21/E; risoluzione 27 gennaio 2006, n. 16/E). Di contro, l'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA si configura ogni qual volta il soggetto che riceve il contributo non diventa obbligato a dare, fare o permettere alcunché in controprestazione. Così, in genere, i contributi a fondo perduto, ossia versati senza alcuna connessione a prestazione di servizi o a cessioni di beni, non sono soggetti ad imposta (Risoluzione 24 aprile 2001, n. 54/E).

Al fine di accertare se i contributi di cui trattasi costituiscano nella sostanza corrispettivi per prestazioni di servizi, ovvero si configurino come mere elargizioni di somme di denaro per il perseguimento di obiettivi di carattere generale, occorre fare riferimento al concreto assetto degli "interessi delle parti".

Nella fattispecie in esame, l'Istante dichiara di aver stipulato con Beta un accordo di cooperazione (cd. Cooperazione orizzontale) tra pubbliche amministrazioni, disciplinato dall'art. 15 della legge n. 241 del 1990.

Come noto, la cooperazione orizzontale sia in base alle previsioni della

normativa comunitaria (articolo 12, par. 4 della Direttiva 24/2014/UE) e nazionale (articolo 5, comma 6, del codice dei contratti pubblici di cui al d.lgs. n. 50 del 2016), che della prassi giurisprudenziale (cfr. Corte di Giustizia UE sentenza 9 giugno 2009, causa C-480/06 e parere Consiglio di Stato sez. II del 22 aprile 2015, n. 1178) deve basarsi su una convergenza di interessi rientranti, in ogni caso, tra le finalità istituzionali delle amministrazioni pubbliche collaboranti. Una ulteriore condizione che, in via generale, legittima il ricorso agli accordi di cooperazione è che la cooperazione tra i soggetti pubblici collaboranti deve essere retta da considerazioni relative al solo perseguimento dell'interesse pubblico, atteso che, qualora subentrassero considerazioni di altra natura, in particolare di tipo commerciale, sarebbe legittima l'applicazione della normativa in materia di contratti di appalto e di concessione aventi per oggetto l'acquisizione di servizi, forniture, lavori, opere, ecc.

A prescindere dalla riconducibilità o meno del Protocollo d'Intesa e del relativo Atto allo schema tipico di un accordo ex articolo 15 della legge n. 241 del 1990 (circostanza che non attiene alle prerogative della scrivente in questa sede), ai fini della corretta qualificazione fiscale della somma giova piuttosto evidenziare che nell'ambito dell'Atto esecutivo la Società assume, nei confronti di Beta, determinate obbligazioni, fra le quali quelle di:

- attivare e promuovere le procedure amministrative necessarie all'acquisizione degli strumenti necessari e funzionali alla realizzazione degli interventi previsti;
- fornire un supporto trasversale tecnico-operativo e amministrativo-contabile, in particolare per le attività connesse al tema della sostenibilità ambientale;
- assicurare, con le proprie professionalità tecnico-specialistiche, la realizzazione degli interventi previsti come da allegato Piano Operativo;
- trasmettere a Beta il report periodico delle attività svolte e le analisi di monitoraggio degli interventi e della documentazione atta a giustificare i costi sostenuti;

- a conclusione delle attività, predisporre una relazione finale comprensiva dei risultati conseguiti, comprese le iniziative di informazione e sensibilizzazione, e della documentazione atta a giustificare i costi.

Si ritiene, inoltre, che il vincolo di effettiva corrispettività tra le somme erogate e l'attività finanziata, che riconduce l'erogazione nell'ambito dei rapporti contrattuali, sia desumibile anche dalla presenza in convenzione, all'articolo 9, del diritto di recesso (cfr. circolare 21 novembre 2013, n. 34/E).

Sotto il profilo soggettivo, si possono svolgere inoltre le seguenti ulteriori riflessioni.

L'Istante dichiara di essere una società "in house" del Ministero "Gamma" e del Ministero "Delta".

Al riguardo, la scrivente ha chiarito che le società "in house" devono considerarsi organismi aventi una loro autonoma soggettività giuridica rispetto all'ente o enti di appartenenza (Risoluzione 8 marzo 2007, n. 37/E). Sul punto, nella citata risoluzione, ribadendo quanto già affermato con la Risoluzione 9 novembre 2006, n. 129/E, si è argomentato che dette società "in house" ai fini fiscali non possono essere assimilate a organismi di diritto pubblico e, conseguentemente, non possono applicare la disposizione di cui all'articolo 4, comma 4, D.P.R. n. 633 del 1972, ai sensi del quale per gli enti pubblici si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese nell'esercizio di attività commerciali. In tale senso, le operazioni poste in essere dalle predette società, in quanto costituite in forma di società di capitali, si considerano effettuate in ogni caso nell'esercizio d'impresa in ragione del comma 2 del citato articolo 4, anche se riconducibili alle funzioni istituzionali dell'ente di provenienza o di appartenenza.

In relazione al caso di specie ed alle argomentazioni suesposte, si ritiene, pertanto, che la società istante riceva il "contributo" da Beta a titolo di remunerazione - ancorché nella misura dei soli costi sostenuti per la produzione - delle attività che si è impegnata a svolgere a favore di Beta nell'ambito dell'Atto esecutivo stipulato con la

stessa. In altri termini, si ritiene che le attività che l'Istante si impegna a svolgere e il rimborso dei soli costi sostenuti, si condizionano reciprocamente; in mancanza di tale rimborso, infatti, l'Istante, non si sarebbe impegnato a svolgere le prestazioni a favore di Beta (cfr. risposta interpello n. 226 del 1 aprile 2021).

Ne consegue che il contributo in argomento assume natura di corrispettivo e, come tale, rientra nel campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972.

(firmato digitalmente)