

Risposta n. 131/2024

OGGETTO: IVA – Trattamento applicabile ai contributi erogati da un Ente pubblico ai beneficiari, sotto forma di servizi, attraverso i soggetti attuatori, sia nel caso che le stesse somme coprano una parte sia che vadano a sostenere totalmente il costo dei servizi.

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

QUESITO

L'Ente pubblico istante (di seguito, anche, "Istante") rappresenta che, nell'ambito della Missione (...) del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), è titolare di un programma orientato a «rafforzare e favorire sul territorio nazionale un sistema integrato del trasferimento tecnologico e promuovere in tal modo l'erogazione a (...) , di servizi tecnologici avanzati e innovativi, focalizzandosi su tecnologie e specializzazioni produttive di eccellenza» (cfr. articolo ... del dm ...). Le risorse destinate al finanziamento della misura in esame sono, a tal fine, gestite dallo stesso Istante secondo quanto previsto dal decreto ministeriale (...) (di seguito "decreto"), nel rispetto della normativa italiana,

del regolamento UE (...), e del regolamento (...). Il citato *decreto* definisce le risorse, le procedure e i criteri per il finanziamento dei soggetti beneficiari.

L'*Istante* rappresenta che nello specifico il predetto programma prevede la realizzazione di un insieme integrato e sinergico di interventi riconducibili agli articoli (...)del regolamento (UE) (...), inclusa l'erogazione di servizi di innovazione, così come enucleati all'articolo (...) del richiamato decreto ministeriale (cfr. articoli ... del citato regolamento).

In particolare, l'articolo (...), del *decreto*, prevede che «*I beneficiari degli aiuti di Stato sono (...) a cui verranno erogati servizi a costi agevolati o contributi diretti alla spesa per la realizzazione di progetti di innovazione. [...]».* (...)).

L'Ente pubblico fa presente che l'obiettivo enunciato viene raggiunto attraverso l'individuazione e il coinvolgimento, in qualità di *Soggetti Attuatori*, dei Centri (...), costituiti ai sensi del decreto ministeriale (...), secondo il modello del partenariato pubblico-privato, composti da almeno un organismo di ricerca e (...), erogatori dei citati servizi per i quali è prevista l'agevolazione.

L'*Istante* rappresenta che, in base al *decreto*, il finanziamento delle attività connesse all'erogazione di servizi ai soggetti beneficiari da parte dei Centri (...) si configuri come "*aiuto di Stato*", ai sensi della normativa europea. Ne consegue che, laddove il finanziamento non copra il 100% del costo del servizio erogato, in linea con la normativa, la quota non coperta è sostenuta (...) beneficiaria.

A tal fine il comma (...) del *decreto* stabilisce che «*Le intensità dell'aiuto di Stato, ammissibili per ciascun servizio erogato in relazione all'attività e alla dimensione (...), sono definite dall'allegato (...), parte integrante del presente decreto».*

Viene, inoltre, evidenziato che *«entro il termine del (...), le attività connesse al progetto finanziato devono essere concluse ed i relativi target finali conseguiti; tutte le attività e le spese effettivamente sostenute per il progetto devono essere rendicontate dal Soggetto Attuatore all'Istante, secondo le modalità indicate nella Convenzione di sovvenzione in conformità a quanto disposto dalla circolare ministeriale (...))»* (cfr. articolo ... del decreto).

La *Convenzione di Sovvenzionamento* definisce, peraltro, gli obblighi del *Soggetto Attuatore*, le modalità di realizzazione dell'attività programmata, i costi e le spese ammissibili. (cfr. art ..., del decreto).

In particolare, il *Soggetto Attuatore* deve gestire e rendicontare i contributi ricevuti dall'Istante per la realizzazione dell'investimento ed è responsabile di tutti i rapporti verso lo stesso Ente pubblico.

In applicazione delle richiamate disposizioni, l'*Istante* ha precisato *«di aver delineato un circuito finanziario che prevede, a fronte del servizio erogato dal soggetto attuatore, l'emissione di una fattura (o un atto contabile equivalente) da parte del medesimo soggetto attuatore nei confronti del (...) dell'aiuto di Stato per l'intero "valore" del servizio erogato, corrispondente ai costi sostenuti per l'erogazione del medesimo servizio. Tuttavia, tale importo viene diminuito nella misura del contributo spettante a (...))»*.

Infine, *«resta inteso che il Soggetto Attuatore, in quanto responsabile del processo di rendicontazione: 1) procederà successivamente a rendicontare all'Istante le attività e i costi sostenuti per l'erogazione del servizio, fornendo i giustificativi di spesa, nonché tutta la documentazione probatoria dell'attività svolta, nel rispetto delle indicazioni*

operative e secondo le modalità definite dall'Istante nella manualistica in fase di pubblicazione; 2) riceverà dall'Ente pubblico le risorse PNRR in base alla spesa giudicata ammissibile in esito ai controlli di competenza dell'Amministrazione titolare della Misura (Istante); 3) provvederà a trasferire ai partner e a eventuali entità affiliate le risorse a copertura dei costi da questi direttamente sostenuti».

Considerato che l'erogazione dell'aiuto di Stato al *Soggetto Attuatore* è esclusa dall'Iva, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in quanto rappresenta una cessione di denaro, l'Istante rappresenta la necessità di definire il trattamento Iva da applicare ai servizi erogati alle (...) beneficiarie, tenendo conto delle seguenti opzioni:

a) «nell'ipotesi in cui il contributo pubblico copra solo una parte del servizio, applicare l'Iva alla quota del corrispettivo rimasta a carico del soggetto beneficiario»;

b) nell'ipotesi in cui il contributo pubblico copra totalmente il costo del servizio, escludere la prestazione dal campo di applicazione dell'Iva in quanto resa non a titolo oneroso, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del Decreto IVA;

in alternativa, applicare in ogni caso l'Iva al costo complessivo del servizio erogato al lordo della quota del contributo pubblico».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Ente pubblico ritiene che l'erogazione delle risorse finanziarie dallo stesso effettuate al *Soggetto Attuatore* siano escluse dall'Iva, ai sensi del citato articolo 2, comma 3, lettera a), del d.P.R. n 633 del 1972, ciò in quanto, a fronte dei contributi

erogati, non acquisisce alcun bene, servizio e/o diritto, e, quindi, non si configuri un rapporto contrattuale sinallagmatico tra lo stesso e il *Soggetto Attuatore*.

Pertanto, l'Istante è del parere che detti contributi non costituiscono il corrispettivo per la prestazione resa a (...), bensì mero ristoro dei costi sostenuti per le attività di interesse generale svolte in attuazione del progetto in esame diretto al raggiungimento di obiettivi di politica nazionale ed europea di lungo termine.

Al riguardo, l'Istante precisa che, sotto il primo profilo, *«nell'ambito del programma di attività, saranno ammissibili le spese aventi ad oggetto: - i costi materiali e immateriali per l'ammodernamento e il funzionamento dei Centri (...), nel rispetto delle condizioni di cui all'articolo (...) e funzionali all'erogazione dei servizi; - i costi relativi ai servizi erogati dal Centro (...), di cui all'articolo (...), del descritto dm del (...), nel rispetto delle condizioni di cui agli articoli (...); - lo sviluppo di progetti di innovazione, nel rispetto delle condizioni di cui all'articolo (...), ad esclusione del (...)»* (cfr. articolo ... della *Convenzione di sovvenzione*).

Inoltre, l'Istante fa presente che dalla richiamata *Convenzione di sovvenzione* *«il Soggetto attuatore presenterà all'Istante le domande di rimborso, secondo quanto descritto nel successivo articolo 8, fermo restando che la richiesta di saldo dovrà essere presentata dopo il completamento di tutte le attività previste per il (...), salvo diversa data di completamento concordata fra le Parti come da precedente comma (...) comunque, entro e non oltre (...)»* (cfr. articolo ...).

Sotto il secondo profilo, l'Ente pubblico ritiene sia sufficiente rinviare alle premesse del richiamato decreto secondo cui *«Viste le condizioni riferite a (...) , contenute nell'allegato alla citata decisione di esecuzione del Consiglio dell'Unione*

Europea - ECOFIN del (...), con le quali è specificato, tra l'altro, che l'investimento mira a sostenere, anche attraverso un processo di riorganizzazione e razionalizzazione, una rete di 50 centri (di cui 8 centri ... già esistenti), incaricati dello sviluppo progettuale, dell'erogazione (...) di servizi tecnologici avanzati e servizi innovativi e qualificanti di trasferimento tecnologico».

L'Istante precisa che per l'insussistenza di un rapporto di corresponsività depongono, inoltre, una serie di indici formali e sostanziali richiamati dalla circolare n. 34/E del 21 novembre 2013, quali:

- i contributi erogati dall'Ente pubblico sono espressamente definiti come finanziamenti costituenti "aiuti di Stato";
- «il soggetto che riceve il contributo non è il beneficiario effettivo ma costituisce il mero tramite per il trasferimento delle somme a detto beneficiario attuatore, le somme da trasferire non si possono configurare quale corrispettivo di servizio per il soggetto-tramite»;
- la proprietà dei risultati acquisiti tramite l'erogazione dei servizi non appartiene al soggetto erogante il contributo ma, al più, ai beneficiari finali.

Per quanto riguarda gli obblighi del *Soggetto Attuatore*, viene precisato, che questi non possono certo ritenersi aventi a oggetto prestazioni legate da un nesso di corresponsività con il contributo pubblico, trattandosi di meri obblighi di rendicontazione di attività rientranti nel cronoprogramma concordato e finanziate con fondi comunitari.

Relativamente, invece, al rapporto intercorrente tra *Soggetto Attuatore* e soggetti beneficiari, laddove il corrispettivo non sia previsto o previsto solo in parte, in quanto coperto dal contributo erogato dall'Ente pubblico, in virtù del chiaro disposto del citato

articolo 3, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, dovrebbe essere assoggettato a Iva solo il corrispettivo effettivamente versato dai predetti soggetti beneficiari, non sussistendo altrimenti il requisito della "*prestazione di servizi verso corrispettivo*".

Alla luce delle considerazioni sopra esposte, l'*Istante* ritiene che nella fattispecie in esame:

- il contributo erogato dall'*Istante* sia escluso dall'Iva, ai sensi del citato articolo 2, comma 3, lettera *a*);
- nel caso in cui il contributo copra, completamente, il costo del servizio erogato, la prestazione del servizio da parte del *Soggetto Attuatore* nei confronti del committente (beneficiario finale del contributo) deve essere esclusa dal campo di applicazione dell'Iva, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, non trattandosi di prestazione di servizi effettuata a fronte di un corrispettivo;
- nel caso in cui il contributo pubblico copra, solo parzialmente, il costo del servizio, deve essere assoggettato a Iva il corrispettivo effettivamente versato dal committente (beneficiario finale del contributo) al soggetto attuatore e pari alla differenza tra contributo erogato dall'Ente pubblico e costo complessivo del servizio.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Per rispondere al quesito formulato nella fattispecie prospettata, così circoscritto, è necessario verificare la sussistenza dei presupposti impositivi di applicazione dell'Iva, ai sensi dell'articolo 1 del richiamato d.P.R. n. 633 del 1972 e, in particolare, ai fini che qui interessano, il presupposto oggettivo.

In relazione all'individuazione del presupposto oggettivo, gli articoli 2 e 3 del citato d.P.R. n. 633 del 1972, prevedono al comma 1, rispettivamente, che *«costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere»* e che *«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»*.

In particolare, il citato articolo 3 risulta conforme alle disposizioni contenute nella direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (articolo 2 e articolo 24 e seguenti) interpretate dalla Corte di Giustizia UE (CGUE), che, nel definire la portata oggettiva di applicazione dell'Iva ha precisato che *«la possibilità di qualificare una prestazione di servizi come operazione a titolo oneroso presuppone unicamente l'esistenza di un nesso diretto tra tale prestazione e un corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo. Tale nesso diretto esiste qualora tra il prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario»* (cfr. sentenze n. C-283/12 del 26 settembre 2013 e n. C-11/15 del 22 giugno 2016).

Il legislatore sovranazionale, alla luce dell'interpretazione della CGUE, ha definito l'ambito oggettivo di un'operazione, agli effetti dell'Iva, in maniera alquanto ampia, determinando l'imponibilità di un'operazione qualora sussista un rapporto giuridico nella misura in cui il compenso ricavato dal prestatore rappresenti il

controvalore effettivo del servizio prestato (cfr. sentenze della Corte di Giustizia CE: n.C-210/04 del 23 marzo 2006 e n. C-16/93 del 3 marzo 1994).

Conformemente alla normativa e alla giurisprudenza unionale, l'Amministrazione finanziaria in diversi documenti di prassi ha chiarito che, in linea generale, un "contributo" (*rectius*, una somma di denaro) 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 22 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 sia obbligato a dare, fare o permettere alcunché in controprestazione.

In tal senso, il citato articolo 2, terzo comma, lettera a), del d.P.R. n. 633 del 1972 dispone che non sono considerate cessioni di beni e sono, conseguentemente, escluse dal campo di applicazione dell'imposta «*le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro*».

Così, in linea generale, i contributi a fondo perduto, ossia quelli erogati senza alcuna connessione con prestazioni di servizi o cessioni di beni, non sono soggetti ad imposta (risoluzione 24 aprile 2001, n. 54/E).

Ai fini che qui interessano, giova ricordare che in ordine alla qualificazione delle somme erogate da soggetti pubblici, la circolare 22 novembre 2013, n. 34/E, ha fornito chiarimenti di carattere generale per il corretto inquadramento, ai fini Iva, di tali somme, individuando i criteri utili in tal senso, illustrati anche secondo un preciso ordine gerarchico.

Al riguardo, preliminarmente, è stato precisato che *«Al fine di accertare se i contributi di cui trattasi costituiscono 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»*, secondo, quindi, un approccio casistico che, necessariamente, deve tenere in considerazione tutti gli elementi della fattispecie concreta.

Nella medesima circolare n. 34/E, si precisa, tra l'altro, che *«La qualificazione di una erogazione quale corrispettivo ovvero quale contributo deve essere individuata innanzi tutto in base a norme di legge, siano esse specifiche o generali, nonché a norme di rango comunitario. [...]. Solo qualora non sia possibile riscontrare una norma di legge che qualifichi le caratteristiche dell'erogazione specifica, si potrà fare ricorso ai criteri suppletivi richiamati nel successivo paragrafo, secondo l'ordine gerarchico indicato. 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 nel caso degli aiuti di Stato automatici, ovvero in favore di particolari categorie di soggetti [...]. Nei casi in cui la norma che individua, in modo diretto o indiretto, i beneficiari delle somme (che possono svolgere anche un'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 proprio quello dei contributi pubblici e non quello dei contratti»*.

Tali considerazioni assumono rilievo dirimente nella fattispecie in esame in cui le somme erogate dall'Ente pubblico istante al *Soggetto Attuatore* sono definite dal dm

(...), quali «aiuti di Stato» di cui sono beneficiarie (..), a cui verranno erogati i servizi ivi indicati.

Per quanto chiarito dunque dalla circolare n. 34/E del 2013, queste somme non sembrano avere le caratteristiche di "corrispettivi" quanto piuttosto quelle di veri e propri "contributi", come tali esclusi dall'ambito di applicazione dell'Iva.

Né la presenza del *Soggetto Attuatore* modifica la natura di detti "aiuti" in quanto lo stesso agisce quale mero tramite tra l'Istante e (...) beneficiarie effettive degli *aiuti*, corrisposti sottoforma di servizi.

In base alla circolare n. 34/E del 2013, infatti, se «*il soggetto che riceve il denaro non è il beneficiario effettivo ma costituisce un mero tramite per il trasferimento delle somme a detto beneficiario [...], le somme da trasferire non si possono configurare quale corrispettivo di servizio per il soggetto-tramite*» (paragrafo 1.1.).

Nella fattispecie in esame, come rappresentato, il *decreto* all'articolo (...), definisce, peraltro, quali beneficiari degli *aiuti di Stato*, (...) a cui verranno erogati i servizi, nonché le intensità di detti aiuti.

In particolare, l'articolo (...), del citato decreto, ribadisce che «*I destinatari dei servizi erogati dai Centri, nei limiti di quanto previsto dalla normativa nazionale ed europea, di riferimento, come specificatamente indicato nell'allegato (...) al presente decreto in funzione del servizio erogato*».

L'*Istante* evidenzia, inoltre, che il *Soggetto Attuatore* agisce, nel ricevere direttamente e materialmente le somme come tramite e per esigenze meramente operative, in quanto beneficiarie dell'aiuto, nella forma di servizi erogati, sono (...).

Alla luce di quanto sopra precisato, tale finanziamento seppur erogato sottoforma di "*servizi per i quali è prevista l'agevolazione*", non risulta rilevante agli effetti dell'Iva, dal momento che lo stesso, qualificato dalle citate disposizioni normative quale "*aiuto di Stato*", assume la configurazione di mero contributo e, come tale escluso, dall' Iva ai sensi citato articolo 2, comma 3, lettera *a*), del d.P.R. n. 633 del 1972, in linea con la citata circolare n. 34/E del 2013.

In tale senso, la prestazione di servizi resa dal *Soggetto Attuatore* nei confronti (...) degli "*aiuti*", non realizza il presupposto oggettivo d'imposta di cui al citato articolo 3, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, fino a concorrenza dell'importo costituente aiuto di Stato.

Da quanto precede discende che, il predetto finanziamento non è soggetto a Iva né nel rapporto tra l'Ente pubblico e il *Soggetto Attuatore* in quanto mera erogazione di denaro ai sensi del richiamato articolo 2, comma 3, del citato d.P.R. n. 633 del 1972, né nel rapporto tra quest'ultimo e le (...) per carenza del presupposto oggettivo. Pertanto:

a) nell'ipotesi in cui il contributo pubblico copra solo una parte del servizio, il *Soggetto Attuatore* dovrà ordinariamente applicare l'Iva alla somma versata dal soggetto beneficiario;

b) nell'ipotesi in cui il contributo pubblico copra totalmente il costo del servizio, l'operazione non è riconducibile nell'ambito di applicazione dell'Iva in quanto carente del presupposto oggettivo, di cui al citato articolo 3 del d.P.R. n. 633 del 1972;

c) la terza soluzione prospettata dall'*Istante*, non risulta praticabile in quanto risulta di fatto assorbita dalle predette soluzioni sub *a*) e sub *b*).

Il presente parere è reso in relazione al quesito formulato sulla base delle informazioni e dei documenti prodotti dall'*Istante*, qui assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione, con riferimento ai quali resta impregiudicato ogni potere di controllo e sindacato da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)