

Risposta n. 234

***OGGETTO: Articolo 11, co. 1, lett. a) legge 27 luglio 2000, n. 212.
Trattamento IVA dei contributi pubblici corrisposti ad azienda speciale
consortile. DPR 26 ottobre 1972, n. 633***

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

L'azienda speciale consortile ALFA (di seguito, "Istante") con personalità giuridica di diritto pubblico della Provincia autonoma di Bolzano e della Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura di Bolzano (di seguito "CCIAA"), fa presente di avere tra le proprie finalità:

- la promozione delle esportazioni, delle vendite e la pubblicità dei prodotti dell'Alto Adige sui mercati esteri e su quello nazionale, in collaborazione con la Provincia di Bolzano, la CCIAA, le imprese dell'Alto Adige e le loro organizzazioni. L'attività svolta include tutte le iniziative volte alla conquista di mercati di sbocco ed al consolidamento sugli stessi;
- lo sviluppo e la diffusione dell'Alto Adige quale localizzazione economica attraverso la promozione territoriale, l'assistenza alle imprese italiane ed estere che manifestano interesse per un insediamento sul territorio provinciale, l'accompagnamento dell'insediamento stesso di imprese in settori strategici per la provincia, *film fond e film location* in collaborazione con gli

uffici provinciali;

- lo sviluppo e la gestione del *marketing* di destinazione a livello provinciale e del marchio ombrello attraverso idonee attività ed iniziative di comunicazione. L'ente istante si occupa, altresì, della promozione dell'innovazione e del trasferimento delle conoscenze, favorendo l'applicazione dei risultati della ricerca su prodotti o processi innovativi.

L'obiettivo dell'Istante è costituito sostanzialmente dall'incremento dell'internazionalizzazione delle aziende altoatesine in genere e, in particolare, delle imprese medio-piccole. Attraverso l'offerta di servizi mirati, l'Istante contribuisce al perseguimento degli obiettivi delle imprese. I servizi offerti hanno per oggetto l'acquisizione o il reindirizzamento di relazioni commerciali in ambito nazionale ed internazionale. Le aziende ricevono sostegno sia in fase di pianificazione che in fase di implementazione del proprio concetto di internazionalizzazione e sono seguite costantemente e in maniera mirata nel loro ingresso nei mercati di interesse.

Per lo svolgimento delle predette attività, l'Istante utilizza risorse trasferite annualmente in misura diversa nel proprio bilancio dalla Provincia Autonoma di Bolzano e dalla CCIAA di Bolzano, nonché i compensi realizzati con i propri servizi prestati alle imprese e alle organizzazioni partecipanti alle diverse iniziative dell'ente.

L'accesso ai servizi in materia di internazionalizzazione offerti alle imprese locali, nonché la partecipazione di queste ultime alle relative spese, sono disciplinati da un apposito regolamento, approvato dal Consiglio di amministrazione in data 23 febbraio 2017.

Le Linee Guida approvate dal Consiglio di amministrazione il 19 ottobre 2017 disciplinano le modalità di accesso ai servizi in materia di innovazione offerti dall'azienda speciale istante alle imprese locali.

Per l'esercizio 2018 è previsto un valore della produzione complessivo di circa euro 57 milioni, di cui circa 9,5 derivano da compensi in merito ai propri

servizi nonché dal riaddebito di spese alle imprese e alle organizzazioni. Per tali servizi e riaddebiti nei confronti di imprenditori ed organizzazioni l'azienda emette regolare fattura ai sensi della normativa vigente in materia IVA.

Circa cinque sestimi dell'attività dell'azienda speciale sono finanziati mediante contributi concessi principalmente dalla predetta Provincia Autonoma sulla base di leggi diverse, nonché tramite contributi erogati dalla Camera di Commercio sopra citata in ordine alle attività sopra illustrate.

Considerato quanto sopra, l'Istante intende conoscere, ai fini delle imposte dirette ed ai fini dell'IVA, se:

- sia corretta la qualificazione dell'azienda speciale quale ente commerciale;
- sia corretto non assoggettare ad IVA i contributi percepiti dalla Provincia Autonoma di Bolzano e dalla Camera di Commercio;
- sia corretto detrarre l'IVA sugli acquisti di beni e servizi nonostante l'attività dell'azienda speciale sia parzialmente finanziata tramite contributi pubblici (in conto esercizio).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In ordine al primo quesito, l'Istante ritiene di potersi considerare quale ente commerciale sia ai fini delle imposte dirette sia ai fini dell'IVA in quanto ha per oggetto esclusivo e principale l'esercizio di attività commerciali.

A sostegno di tale interpretazione, l'Istante evidenzia che anche la giurisprudenza e la dottrina ritengono l'azienda speciale non più solo come un organo di esecuzione delle determinazioni dell'ente locale, ma come impresa retta da principi pubblicistici, alla quale si applica, sostanzialmente, la disciplina del codice civile.

Relativamente al secondo quesito, l'Istante ritiene che i contributi in denaro che annualmente vengono erogati dalla Provincia Autonoma e dalla CCIAA per

l'esercizio dell'attività statutaria di promozione economica non siano assoggettabili ad IVA per mancanza di una specifica correlazione con le prestazioni effettuate.

Infine, in ordine all'ultimo quesito, l'Istante ritiene che, nonostante l'attività dell'ente sia finanziata per circa l'80 per cento da contributi pubblici, l'IVA relativa agli acquisti di beni e servizi inerenti l'attività commerciale (promozione, pubblicità, come sopra illustrato) sia detraibile.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riferimento alla fattispecie in esame appare opportuno richiamare quanto già precisato con riferimento alle aziende speciali in alcuni documenti di prassi (cfr. ad esempio circolare n. 131 del 16 giugno 1999 e risoluzione n. 131/E del 26 settembre 2005) e in alcune pronunce giurisprudenziali (cfr. ad esempio Corte di Cassazione n. 12654 del 15 dicembre 1997 e n. 7906 del 15 aprile 2005).

In particolare, la giurisprudenza di legittimità, nel qualificare le aziende speciali come enti economici, ha affermato che *“un ente di tale specie, appartenente ad una categoria con una forte caratterizzazione imprenditoriale che opera nel campo della produzione e dello scambio di beni o di servizi, pur essendo legato all'ente di riferimento di cui costituisce modalità organizzativa con funzione strumentale, è istituito per operare con modalità economiche utilizzando la più elastica normativa privatistica rispetto a quella pubblicistica”* (Corte di Cassazione n. 12654 del 1997).

La Suprema Corte ha precisato, inoltre, che non si pone *“come fatto ostativo al connotato dell'imprenditorialità la previsione dell'intervento dell'ente pubblico di riferimento per la formazione dei fondi di dotazione o per il ripianamento a consuntivo”* e *“il fatto che l'azienda speciale (...) debba informare la sua attività a criteri di efficacia ed economicità con l'obbligo di pareggio di bilancio da perseguire attraverso l'equilibrio dei costi e dei ricavi, compresi i trasferimenti,*

delinea nettamente la caratteristica dell'attività economica, nei fini e nei mezzi da adottare, che nell'impresa trova la sua espressione istituzionale e funzionale”.

Quanto sopra rappresentato, si ritiene che l'azienda speciale istante si qualifichi come ente commerciale in quanto svolge attività che hanno natura commerciale in posizione di terzietà rispetto alla Provincia e alla CCIAA.

L'azienda istante è, quindi, riconducibile tra i soggetti passivi IRES di cui all'articolo 73, comma 1, lettera *b*) del TUIR e le attività da essa svolte sono considerate ai fini IVA commerciali ai sensi dell'articolo 4, comma 2, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Per quanto riguarda il trattamento tributario dei contributi che l'azienda speciale riceve dalla Provincia autonoma e dalla CCIAA si fa presente quanto segue.

Ai fini IVA, le erogazioni di denaro che si concretizzano in mere movimentazioni di denaro costituiscono contributi esclusi dal campo di applicazione del tributo. Viceversa, se le somme sono versate a fronte di un obbligo di fare, non fare o permettere, costituiscono dei corrispettivi riconducibili nell'ambito applicativo dell'IVA.

Come chiarito con la circolare 22 novembre 2013, n. 34/E, il contributo è rilevante ai fini dell'IVA quando tra le parti intercorre un rapporto giuridico di natura sinallagmatica, nel quale il contributo ricevuto dal beneficiario rappresenta il compenso per il servizio effettuato o, eventualmente, per il bene ceduto.

In particolare, al fine di accertare se il contributo costituisca un corrispettivo per prestazioni di servizio, ovvero si configuri come mera erogazione di denaro per il perseguimento di obiettivi di carattere generale, è necessario fare riferimento al concreto assetto degli interessi perseguito dalle parti che intervengono nel rapporto.

In proposito, la citata circolare n. 34/E del 2013 ha fornito alcuni criteri, la cui applicazione, secondo l'ordine gerarchico/sequenziale indicato, consente di individuare la natura delle somme erogate.

In primo luogo, la qualificazione di un'erogazione quale corrispettivo ovvero quale contributo andrà individuata in base a norme di legge.

Pertanto, quando la norma originaria definisce il contributo quale aiuto o agevolazione si può affermare che trattasi di contributo pubblico non avente natura di corrispettivo.

Qualora, tuttavia, non sia possibile riscontrare una disposizione normativa che qualifichi le caratteristiche dell'erogazione, occorrerà fare ricorso ai criteri suppletivi indicati dal medesimo documento di prassi. In particolare, potrà affermarsi l'assenza di un rapporto contrattuale nelle ipotesi in cui:

- le erogazioni siano effettuate in esecuzione di norme che prevedono l'erogazione di benefici al verificarsi di presupposti predefiniti [paragrafo 1.1, punto a)];
- l'Amministrazione agisca con riferimento all'art. 12 della legge 7 agosto 1990, n. 241, contenente la disciplina dei provvedimenti amministrativi attributivi di vantaggi economici [paragrafo 1.1, punto b)];
- il procedimento per l'erogazione sia definito a livello comunitario ed attuato nell'ordinamento domestico attraverso bandi o delibere di organi pubblici [paragrafo 1.1, punto c)];
- le somme siano erogate dai soci - ivi inclusi i soci aventi soggettività di diritto pubblico - quali apporti di capitale esposti in bilancio all'interno del patrimonio netto e non siano collegate ad alcuna controprestazione da parte del beneficiario (apporti di capitale e coperture dei disavanzi) [paragrafo 1.1, punto d)].

Con riferimento al caso in esame, si osserva che, come risulta dalla deliberazione della Giunta Provinciale n. 213 del 13 marzo 2018, i contributi sono assegnati all'Istante, ai sensi dell'articolo 19, comma 2, della legge provinciale del 23 dicembre 2014, n. 11, in base al quale la Giunta provinciale è autorizzata ad assegnare agli organismi derivanti dalla riorganizzazione di società ed enti nel

territori provinciale, tra i quali le aziende speciali, *“un finanziamento annuale a sostegno delle attività istituzionali e delle spese di gestione sulla base di un programma annuale”*.

Il programma d'attività 2018 presentato dall'Istante corrisponde alle direttive strategiche e programmatiche della Giunta provinciale nonché ai macro-obiettivi di politica economica della Provincia Autonoma di Bolzano e della CCIAA.

Dalla lettura della suddetta delibera non emergono vantaggi diretti per l'amministrazione erogante né altri elementi fortemente indicativi della presenza di un rapporto contrattuale sinallagmatico, in quanto il finanziamento viene attribuito all'azienda istante per il perseguimento di obiettivi di carattere generale di promozione economica a favore delle imprese operanti nell'ambito della Provincia autonoma di Bolzano (cfr. anche risoluzione n. 61/E dell'11 marzo 2009).

Non si ravvisano, altresì, clausole risolutive espresse o di risarcimento del danno da inadempimento.

Si ritiene, pertanto, in linea con i criteri forniti nella citata circolare n. 34/E, che i contributi corrisposti all'Istante in base all'articolo 19, comma 2, della legge provinciale 23 dicembre 2014, n. 11, possano essere considerati esclusi da IVA, in quanto non hanno la funzione di corrispettivo per l'attività svolta dal percipiente ma assolvono la funzione di fornire le fonti di finanziamento per poter svolgere i servizi di promozione economica nell'interesse generale delle imprese operanti nel territorio di riferimento.

Per quanto concerne il diritto di detrazione dell'IVA, in linea generale, l'articolo 19, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, ammette la detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e di servizi solo se il soggetto passivo utilizza detti acquisti per effettuare operazioni imponibili o ad esse assimilate.

In sostanza, la condizione di inerenza delle operazioni compiute a monte è riferita unicamente alle operazioni compiute a valle, soggette a IVA.

Coerentemente con tale principio, il secondo comma della medesima

disposizione stabilisce che *“non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta (...)”*.

Tuttavia, i contributi a fondo perduto non incidono sulla determinazione dell'imposta detraibile né dal lato attivo del soggetto erogante, né da quello passivo del soggetto beneficiario.

Per il soggetto passivo beneficiario dei contributi il diritto alla detrazione non è pregiudicato dalla natura contributiva delle somme percepite, bensì dipende esclusivamente dal regime impositivo delle operazioni attive (operazioni a valle) dal medesimo poste in essere, non assumendo alcuna rilevanza la natura dei mezzi finanziari impiegati per effettuare gli acquisti.

In tal senso, la prassi amministrativa ha chiarito che la detraibilità dell'IVA pagata all'atto dell'acquisto di beni e servizi da parte di un soggetto che agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione, non risulta influenzata dalla percezione di erogazioni di carattere contributivo; l'IVA è detraibile nella misura in cui il soggetto passivo utilizza detti beni e servizi per l'effettuazione a valle di operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto (cfr. circolare 11 maggio 2015 n. 20/E, risoluzione 11 marzo 2009, n. 61/E; circolare 19 luglio 2007, n. 46/E; risoluzione 25 luglio 2005, n. 100/E; risoluzione 16 marzo 2004, n. 42/E; circolare 24 dicembre 1997, n. 328).

Pertanto, per il soggetto destinatario dei contributi pubblici, il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi “finanziati” dai contributi fuori campo IVA, è soggetto alle regole di carattere generale che disciplinano il diritto di detrazione di cui agli artt. 19 e seguenti del d.P.R. n. 633 del 1972, nel senso che la richiesta condizione di inerenza degli acquisti di beni e servizi deve essere verificata in relazione alle operazioni attive realizzate a valle.

Pertanto, relativamente al caso oggetto di interpello, si ritiene che la detraibilità dell'IVA debba essere valutata caso per caso in relazione alla tipologia

dell'attività economica svolta dall'azienda istante e alla sussistenza di un “nesso diretto ed immediato” tra i beni e i servizi acquistati e le operazioni attive poste in essere dal soggetto d'imposta, cui gli acquisti stessi si riferiscono.

In particolare, la detraibilità integrale dell'IVA può essere riconosciuta qualora i beni e i servizi acquistati dall'azienda interpellante siano afferenti ad operazioni imponibili o ad esse assimilate dalla legge ai fini dell'esercizio della detrazione.

IL DIRETTORE CENTRALE

Firmato digitalmente