



## Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 27/01/2006 n. 16

**Oggetto:**

Istanza di Interpello - Art. 11 legge 27 luglio 2000, n. 212 Ministero dell'Ambiente e della Tutela del Territorio

**Testo:**

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'applicazione dell'articolo 14, comma 10 della legge n. 537 del 1993, e' stato esposto il seguente

QUESITO

Il Ministero dell'Ambiente e della Tutela del Territorio, in base all'Accordo di programma sottoscritto il 19 dicembre 2002 con l'ANCI, l'UNCEM e l'UPI, prevede l'erogazione di un contributo per la realizzazione di un programma di formazione a favore di tecnici ed operatori degli Enti locali al fine di costituire figure professionali dotate di competenze tecniche necessarie per gestire la base cartografica disponibile, aggiornare e mantenere dati informatizzati georiferiti ed organizzati in logica di sistema informativo.

Nell'attuazione di tale progetto, che consiste nella realizzazione di corsi di formazione nella generalita' delle Regioni italiane, saranno coinvolte tutte le Amministrazioni Provinciali, tutte le Comunita' Montane e circa 2.700 Comuni.

Il Ministero interpellante ha chiesto di conoscere, ai fini IVA, il trattamento tributario applicabile all'anzidetto contributo.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Amministrazione interpellante ritiene che il contributo per l'attuazione del progetto di formazione dei tecnici degli enti locali al quale si riferisce l'istanza di interpello non e' riconducibile nell'ambito applicativo dell'art. 2, terzo comma, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in quanto ha natura di corrispettivo e non di mera erogazione di denaro, ed e' corrisposto in base ad un rapporto di natura sinallagmatica.

In proposito, l'interpellante fa presente che l'attivita' formativa oggetto dell'Accordo deve svolgersi in conformita' al progetto esecutivo e viene monitorata da un Comitato Paritetico, che ha l'obbligo di valutare i risultati conseguiti al termine di ciascuna fase. Le successive liquidazioni ed erogazioni a carico del Ministero sono subordinate all'approvazione da parte del Comitato Paritetico delle relazioni tecniche e dei progetti riepilogativi presentati da AnciForm e Uncem Servizi, in qualita' di enti realizzatori delle fasi operative del progetto formativo.

Il Ministero interpellante ritiene, invece, applicabile al contributo erogato in base al citato Accordo di programma, il regime di esenzione dall'IVA previsto dall'art. 14, comma 10, della legge 24 dicembre 1993, n. 537.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 2, comma 3, lettera a), del DPR n. 633 del 1972 dispone che non

sono considerate cessioni di beni quelle che "hanno per oggetto denaro o crediti in denaro".

Rientrano nell'ambito di applicazione dell'anzidetta disposizione anche i contributi erogati dagli enti pubblici per l'attivita' di formazione, qualora, come chiarito da ultimo con risoluzione n. 100 del 25 luglio 2005, gli stessi assumano la natura di movimentazione finanziaria, svincolata da qualsiasi rapporto obbligatorio tra soggetto erogante ed esecutore dei corsi.

La stessa risoluzione precisa che "ove sia possibile riscontrare un rapporto sinallagmatico tra le somme versate dall'ente finanziatore per l'esecuzione dei corsi di formazione e l'attivita' del soggetto attuatore, il contributo stesso assume natura di corrispettivo versato a fronte di una specifica prestazione di servizi (realizzazione ed organizzazione del progetto formativo), in quanto tale rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto".

Per qualificare i finanziamenti pubblici erogati per la realizzazione di attivita' formativa come contributi costituenti movimentazione di denaro ovvero come corrispettivi occorre fare riferimento, quindi, caso per caso, al concreto assetto degli interessi delle parti.

Nella fattispecie in esame, il Ministero dell'Ambiente, nell'ambito della propria attivita' istituzionale di promozione e organizzazione di corsi di formazione in materia ambientale, ha stipulato un Accordo di programma con le Associazioni di Enti locali (ANCI, UNCEM e UPI).

Tale Accordo di programma ha per oggetto la programmazione e l'esecuzione di un progetto formativo, da parte delle suddette Associazioni, a sostegno di Comuni, Province e Comunita' Montane, al fine di favorire lo sviluppo delle competenze tecniche del personale degli Enti locali, necessarie per gestire la base cartografica di riferimento e per aggiornare e mantenere i dati nei relativi sistemi informativi.

A fronte del citato Accordo, il Ministero istante si impegna ad erogare un contributo per la realizzazione della suddetta attivita' formativa da parte delle Associazioni degli Enti locali, a scadenze periodiche, previa approvazione da parte dello stesso delle iniziative realizzate e dei risultati conseguiti.

Dall'esame della documentazione allegata all'istanza risulta che le Associazioni di Enti locali assumono, nei confronti del Ministero, determinate obbligazioni, fra le quali quelle di:

- realizzare l'attivita' formativa in conformita' al progetto approvato;
- redigere periodicamente le relazioni tecniche sull'attivita' svolta e i prospetti riepilogativi delle giornate di formazione;
- dotarsi di personale in possesso delle necessarie competenze;
- disporre di locali e attrezzature adeguati.

In relazione al caso di specie, quindi, il Ministero istante eroga il contributo nell'ambito di un rapporto contrattuale sinallagmatico, con il quale i soggetti obbligati all'attuazione materiale dei corsi di formazione si obbligano nell'interesse diretto e preponderante dell'ente erogatore, oltre che in via sussidiaria, nell'interesse generale della collettivita'.

Ne consegue che il contributo in argomento assume natura di corrispettivo e, come tale, rientra nel campo di applicazione dell'IVA.

Cio' posto, va verificata la riconducibilita' del medesimo contributo nell'ambito applicativo dell'art. 14, comma 10, della legge n. 537 del 1993, il quale prevede che "i versamenti eseguiti dagli enti pubblici per l'esecuzione di corsi di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del personale costituiscono in ogni caso corrispettivi di prestazioni di servizi esenti dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".

La ratio della norma richiamata e' quella di eliminare l'insorgenza di oneri fiscali nei riguardi degli enti pubblici che, altrimenti, vedrebbero ridotto l'ammontare delle somme assegnate per l'attuazione dei corsi stessi.

Dalla lettura della norma si evince che, sotto il profilo soggettivo, mentre sono individuati esattamente gli enti erogatori dei contributi, identificati in tutti gli enti pubblici, nessun limite e' posto agli organizzatori dei corsi destinatari degli stessi contributi, che possono assumere qualsiasi forma giuridica e per i quali non e' richiesto alcuno

specifico riconoscimento da parte di pubbliche amministrazioni.

Sotto il profilo oggettivo risulta, invece, dal tenore letterale della disposizione in esame, che sono riconducibili nel regime di esenzione dall'IVA in argomento i versamenti effettuati da enti pubblici a condizione che:

- 1) detti versamenti siano erogati a fronte dell'esecuzione di attivita' di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione;
- 2) i corsi siano destinati al personale.

Le anzidette condizioni evidenziano che la disposizione recata dall'art. 14, comma 10, della legge n. 537 del 1993 non introduce una previsione assoluta ed incondizionata di esenzione dal pagamento dell'IVA per tutte le iniziative formative poste in essere con il contributo degli enti pubblici, ma limita il regime di favore ai corsi aventi per oggetto la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e la riconversione del personale.

Quanto sopra chiarito, in relazione ai corsi oggetto dell'istanza di interpello, si osserva, sulla base della documentazione trasmessa dal Ministero interpellante, che gli stessi sono posti in essere al fine di attuare forme e modalita' di collaborazione organica e di coordinamento tra Amministrazioni Centrali e Locali, in conformita' agli obiettivi prioritari individuati dalla normativa in materia ambientale per la realizzazione del progetto denominato "Sistema Cartografico di Riferimento", promosso dallo stesso Ministero dell'Ambiente in base all'Intesa fra Stato e Regioni.

In particolare, l'art. 1, comma 1, della legge 8 ottobre 1997, n. 344 dispone che "Al fine di migliorare, incrementare ed adeguare agli standard europei, alle migliori tecnologie disponibili ed alle migliori pratiche ambientali la progettazione in campo ambientale, il Ministero dell'Ambiente... promuove iniziative di supporto alle azioni in tale settore della amministrazioni pubbliche...".

Inoltre, ai sensi del comma 2 del medesimo articolo 1, "Al fine di garantire migliori pratiche ambientali con adeguati livelli professionali nella realizzazione e nella gestione di interventi ambientali prioritari, nel caso in cui siano necessarie specifiche competenze non reperibili nelle figure professionali disponibili, il Ministero dell'Ambiente, sentita la Conferenza Permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province Autonome di Trento e di Bolzano, promuove e realizza, in collaborazione con le Amministrazioni pubbliche ed i soggetti privati interessati, corsi di formazione finalizzati al conseguimento delle necessarie professionalita' ...".

Secondo l'Accordo di Programma stipulato con le Associazioni di Enti locali per la realizzazione del Sistema Cartografico di Riferimento, la formazione del personale degli Enti locali in grado di gestire, aggiornare e mantenere dati territoriali costituisce "lo strumento primario per una corretta politica di sussidiarieta' e gestione del territorio, anche al fine di agevolare i processi decisionali per la progettazione territoriale e di coordinamento nel complesso settore dell'informatica territoriale".

Nella fattispecie in esame il contributo corrisposto dal Ministero istante e' finalizzato alla realizzazione di corsi di formazione rivolti al personale tecnico in grado di produrre e gestire informazioni geotopografiche aggiornate in un contesto di cooperazione gerarchica e di sussidiarieta' tra i diversi livelli di governo. Viene, pertanto, posta in essere un'attivita' di formazione del personale degli Enti locali necessaria alla partecipazione attiva dei medesimi enti al progetto del Ministero dell'Ambiente di realizzare un Sistema di Cartografia integrato.

Sulla base della ricostruzione svolta, si ritiene che nella fattispecie esaminata sussistano i presupposti per la riconducibilita' del corrispettivo versato dal Ministero per l'esecuzione dei corsi in argomento nell'ambito applicativo dell'art. 14, comma 10, della legge n. 537 del 1993.