

Risposta n. 46

OGGETTO: Contributo pubblico - Trattamento Iva
Articolo 3 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.
Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212.

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

QUESITO

La Regione Alfa (di seguito, "Ente" o "Concedente") ha affidato in concessione alla società "*Beta S.r.l.*" (di seguito, "Concessionario") la progettazione, la costruzione e l'esercizio della superstrada a pedaggio "*Gamma*" (di seguito, "Opera").

La Concessione è stata affidata ai sensi del codice dei contratti pubblici (d.lgs. 12 aprile 2006, n. 163, come sostituito dal d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50) e avrà una durata di 39 anni dalla data di entrata in esercizio dell'Opera.

Nell'ambito del rapporto concessorio è stato pattuito un incremento del contributo in conto costruzione, pari a € XXX milioni (più IVA, ove dovuta) a carico del Concedente definito in base ad apposita legge regionale che "*si aggiunge a quello previsto nella Concessione originaria, pari a circa € YYY milioni*".

Ciò posto, l'Ente istante chiede di conoscere quale sia il trattamento IVA applicabile al suddetto maggior contributo previsto a favore del Concessionario.

Al riguardo, si osserva che in materia di contributi, ai fini della individuazione del presupposto oggettivo per l'applicazione dell'IVA, l'articolo 2, comma 3, lettera *a*), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre

1972, n. 633, prevede che non sono considerate cessioni di beni “*le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro*”.

Il successivo l'articolo 3, comma 1 stabilisce, tra l'altro, che costituiscono “*prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, (...) e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte*”.

Pertanto, un contributo assume rilevanza se erogato a fronte di un'obbligazione di dare, fare, non fare o permettere, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive.

In altri termini, il contributo assume natura onerosa e configura un'operazione rilevante agli effetti dell'IVA quando tra le parti intercorre un rapporto giuridico sinallagmatico nel quale il contributo ricevuto dal beneficiario costituisce il compenso per il servizio effettuato o per il bene ceduto (cfr. circolare n. 34/E del 22 novembre 2013 e risoluzioni: 16 febbraio 2005, n. 21/E; 27 gennaio 2006, n. 16/E).

Di contro, l'esclusione dal campo d'applicazione dell'IVA si configura ogni qual volta il soggetto che riceve il contributo non diventa obbligato a dare, fare, non fare o permettere alcunché in controprestazione (cfr. risoluzioni: 24 aprile 2001, n. 54/E; 11 giugno 2002, n. 183/E; 16 marzo 2004, n. 42/E). Così, in generale, i contributi a fondo perduto, ossia quelli versati non in contropartita di una prestazione di servizi o di una cessione di beni, non sono soggetti ad imposta.

Come da prassi consolidata, al fine di accertare se un contributo costituisce nella sostanza, ai sensi del sopra citato articolo 3, corrispettivo per prestazioni di servizi ovvero si configuri come mera erogazione di somme di denaro, ai sensi del predetto articolo 2, per il perseguimento di obiettivi di carattere generale, occorre fare riferimento al concreto assetto degli interessi delle parti.

La corretta qualificazione di una somma come corrispettivo o contributo richiede, inoltre, un'attenta analisi dell'accordo/provvedimento che ne prevede

l'erogazione, al fine di qualificare il rapporto in essere tra la pubblica amministrazione concedente e il soggetto percettore (pubblico o privato).

In particolare, come chiarito dalla citata circolare n. 34/E del 2013, le erogazioni conseguenti alla stipula di contratti soggetti alla disciplina del Codice dei contratti pubblici si inseriscono all'interno dello schema contrattuale tipico delle prestazioni a carattere sinallagmatico e, pertanto, l'erogazione assume natura di corrispettivo, da assoggettare ad IVA, cui l'ente si obbliga a fronte di una determinata prestazione resa dal soggetto individuato mediante le procedura ad evidenza pubblica posta in essere ai sensi delle disposizioni contenute nel suddetto Codice.

La sussistenza di un rapporto avente natura sinallagmatica, inoltre, è ravvisabile anche dalla presenza di altre condizioni quali: il trasferimento, in tutto o in parte, della proprietà all'ente erogante dei risultati della ricerca o dell'opera finanziata; la previsione di clausole risolutive espresse nella convenzione e/o contratto, ciò in quanto la possibilità di risoluzione è applicabile solo agli accordi a prestazioni corrispettive in cui il vincolo sinallagmatico consiste nella circostanza che il sacrificio di ciascuna delle parti trova la sua giustificazione nella controprestazione che è tenuta a eseguire l'altra; la sussistenza di penalità da inadempimento, a dimostrazione di un interesse patrimoniale da parte del soggetto erogante (cfr. anche risoluzione 6 agosto 2002, n. 268/E).

Ciò premesso, nella fattispecie in oggetto il contributo pubblico è stanziato in base da apposita norma contenuta in una legge regionale ed è riconosciuto dal Concedente al Concessionario in base ad un contratto di affidamento in concessione redatto ai sensi del Codice dei contratti pubblici (d.lgs. 12 aprile 2006, n. 163, come sostituito dal d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50), avente ad oggetto la progettazione definitiva ed esecutiva, la costruzione e la gestione dell'Opera in questione.

Tenuto conto che dall'esame della Convenzione allegata all'istanza emerge chiaramente la sussistenza di reciproci obblighi tra le Parti e che lo

schema utilizzato dalle stesse ha le caratteristiche tipiche degli atti negoziali aventi ad oggetto prestazioni corrispettive, si ritiene che il contributo “aggiuntivo” in conto costruzione da erogare, ai sensi della normativa regionale, a favore del Concessionario, soggetto passivo IVA, costituisca corrispettivo per la realizzazione dell’Opera e, pertanto, sia da assoggettare regolarmente al tributo.

IL DIRETTORE CENTRALE
Firmato digitalmente