

CIRCOLARE N. 20/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 11 maggio 2015

OGGETTO: Trattamento agli effetti dell'IVA dei contributi pubblici relativi alle politiche attive del lavoro e alla formazione professionale – Disciplina della detrazione dell'imposta assolta dagli organismi di formazione professionale

INDICE

PREMESSA	3
1. CRITERI PER LA DEFINIZIONE GIURIDICA E TRIBUTARIA DELLE EROGAZIONI, DA PARTE DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI, COME CONTRIBUTI O CORRISPETTIVI - MODALITÀ E PROCEDURE DI AFFIDAMENTO DELLE ATTIVITÀ FORMATIVE.....	4
1.1 CONCESSIONI DI SOVVENZIONI O CONTRIBUTI AI SENSI DELL'ART. 12 DELLA LEGGE N. 241 DEL 1990	5
1.2 STIPULA DI CONTRATTI PUBBLICI AI SENSI DEL D.LGS. N. 163 DEL 2006.....	7
1.3 CRITERI RESIDUALI.....	7
2. DIRITTO ALLA DETRAZIONE IN PRESENZA DI CONTRIBUTI	8

PREMESSA

In materia di imposta sul valore aggiunto, uno dei problemi più rilevanti è costituito dalla determinazione del corretto trattamento da riservare alle sovvenzioni erogate da enti -generalmente pubblici - in favore di soggetti che svolgono attività ritenute meritevoli di tutela e/o incentivazione.

In particolare, la questione più rilevante concerne la verifica relativa all'applicabilità, o meno, dell'imposta sul valore aggiunto, all'erogazione effettuata.

Al riguardo, si rammenta che l'applicazione dell'IVA ad una determinata operazione presuppone l'esistenza di un nesso di reciprocità fra le prestazioni (in senso lato) dedotta nel rapporto che lega le parti (pubbliche o private). Ove sussista il predetto nesso, la prestazione di denaro si qualifica come corrispettivo e l'operazione dovrà essere regolarmente assoggettata ad imposta.

Diversamente, vale a dire in mancanza della funzione sinallagmatica tra gli importi erogati dalla parte pubblica o privata e la prestazione resa dalla controparte, le erogazioni di denaro si qualificano come contributi (*rectius*, mere movimentazioni di denaro) e, in quanto tali, saranno escluse dall'ambito di applicazione dell'imposta.

Con la circolare 21 novembre 2013, n. 34/E sono stati forniti alcuni criteri di carattere generale volti a consentire una corretta qualificazione giuridica dei rapporti tra la pubblica amministrazione ed altri soggetti - pubblici o privati - in occasione di erogazioni di denaro, al fine di stabilire la rilevanza, ai fini IVA, dell'operazione e, conseguentemente, di tali somme di denaro.

Anche dopo tali chiarimenti la questione della corretta qualificazione di somme di denaro erogate da amministrazioni pubbliche continua ad essere riproposta all'esame della scrivente con particolare riguardo al settore della formazione professionale.

In particolare, in relazione a specifiche tipologie di attività e di servizi nell'ambito di detto settore, realizzate mediante finanziamenti pubblici, continuano a permanere incertezze interpretative - sia in ordine alla rilevanza di

dette operazioni agli effetti dell'IVA, sia in ordine al regime della detrazione in caso di operazioni "finanziate" mediante contributi pubblici - che hanno determinato comportamenti difforni da parte delle pubbliche amministrazioni eroganti, nonché da parte degli operatori del settore della formazione.

Sebbene la qualificazione dei contributi pubblici (sia di origine nazionale sia di origine comunitaria) in termini di mere movimentazioni di denaro fuori campo IVA o di corrispettivo rilevante agli effetti del tributo, non possa che basarsi su un'analisi del singolo caso concreto (*rectius*, dell'accordo o del provvedimento che ne prevede l'erogazione), è possibile, tuttavia, avvalersi dei criteri interpretativi di carattere generale - definiti in sede giurisprudenziale sia comunitaria sia interna - suggeriti nella richiamata circolare, al fine di stabilire il corretto trattamento fiscale delle fattispecie più ricorrenti nell'ambito del settore della formazione professionale cui è connessa l'erogazione di somme di denaro da parte delle pubbliche amministrazioni.

1. CRITERI PER LA DEFINIZIONE GIURIDICA E TRIBUTARIA DELLE EROGAZIONI, DA PARTE DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI, COME CONTRIBUTI O CORRISPETTIVI - MODALITÀ E PROCEDURE DI AFFIDAMENTO DELLE ATTIVITÀ FORMATIVE

In linea generale, un elemento fondamentale al fine di qualificare la natura delle erogazioni quali corrispettivi riconducibili ad un rapporto sinallagmatico, o, diversamente, quali sovvenzioni a fondo perduto, va ricercato nella normativa di riferimento.

L'erogazione di contributi da parte delle Amministrazioni pubbliche, infatti, deve sempre trovare uno specifico fondamento nella legge, non essendo loro consentito, una volta ottenuti i finanziamenti, di disporre liberamente delle somme stanziare nel bilancio dello Stato.

Il criterio interpretativo che si fonda sul riferimento normativo, ovvero sulla qualificazione delle somme erogate desumibile dalle norme di legge, consente, infatti, di attribuire alle stesse, con un ragionevole grado di

certezza, la natura di corrispettivo rilevante agli effetti dell'IVA ovvero di contributo fuori dal campo di applicazione dell'imposta.

Avendo riguardo alle somme erogate dalla pubblica amministrazione nel settore scolastico e della formazione professionale, in via preliminare, occorre fare riferimento alle diverse fattispecie di attività formativa svolta dagli organismi di formazione professionale ed ai connessi rapporti giuridici che si instaurano tra i soggetti interessati (Enti pubblici ed enti di formazione), onde verificarne la natura di contributo ovvero di corrispettivo alle luce dei suddetti criteri interpretativi.

In particolare, nell'ambito delle procedure di affidamento (in senso lato) dei servizi di formazione si distinguono:

- la concessione di sovvenzioni o contributi ai sensi dell'art. 12 della legge 7 agosto 1990, n. 241, recante la disciplina dei provvedimenti amministrativi attributivi di vantaggi economici;
- la stipula di contratti pubblici ai sensi del decreto legislativo n. 163 del 2006 (*i.e.* Codice dei contratti pubblici).

1.1 CONCESSIONI DI SOVVENZIONI O CONTRIBUTI AI SENSI DELL'ART. 12 DELLA LEGGE N. 241 DEL 1990

Nel caso in cui la pubblica amministrazione eroghi somme di denaro agendo secondo le disposizioni dell'art. 12 della legge n. 241 del 1990 ("Provvedimenti amministrativi attributivi di vantaggi economici"), detto riferimento normativo è sufficiente a qualificare le somme in questione come contributi pubblici, come tali privi di rilievo ai fini IVA.

In altri termini, la natura di "contributo" della somma erogata è insita nella modalità con la quale si esplica l'azione amministrativa disciplinata dall'art. 12 della legge n. 241 del 1990, in base al quale "*la concessione di sovvenzioni, contributi, sussidi ed ausili finanziari e l'attribuzione di vantaggi economici di qualunque genere*" è subordinata alla "*predeterminazione ed alla pubblicazione da parte delle amministrazioni procedenti, nelle forme previste dai rispettivi*

ordinamenti, dei criteri e delle modalità cui le amministrazioni stesse devono attenersi”.

La richiamata disposizione trova applicazione, di regola, allorché la pubblica amministrazione concedente si trovi ad espletare la funzione di promuovere attività e realizzare opere e servizi in settori di rilevante interesse generale, come quello scolastico/educativo e della formazione professionale.

In tal senso, la procedura di affidamento si svolge attraverso l'adozione di un avviso pubblico per la presentazione, da parte degli enti privati che operano nel settore della formazione, di progetti formativi di diverso livello.

Nell'avviso pubblico sono stabiliti e resi pubblici le modalità e i requisiti per ottenere le sovvenzioni o i contributi e, in particolare, i criteri in base ai quali è selezionato il progetto formativo meritevole del finanziamento pubblico.

Come chiarito con la circolare n. 34/E del 2013, l'art. 12 della legge n. 241 del 1990 riconduce tra le funzioni amministrative quelle relative all'attribuzione di vantaggi economici e prescrive che detta funzione sia esercitata nella forma del procedimento amministrativo, in ossequio ai principi di trasparenza ed imparzialità cui deve essere improntata l'azione amministrativa.

In tal caso il rapporto che lega l'Amministrazione concedente e l'ente destinatario del finanziamento pubblico non è contraddistinto dalla funzione sinallagmatica tipica dei contratti a prestazioni corrispettive: l'erogazione è diretta, infatti, a fornire la provvista economica per servizi da elargire nei confronti di beneficiari meritevoli di attenzione sociale, costituiti, nel caso dei servizi didattici e di formazione professionale, da coloro che accederanno ai corsi di formazione e fruiranno delle prestazioni rese dall'ente destinatario del contributo.

In particolare, gli importi in questione sono erogati dal soggetto pubblico nell'ambito di un rapporto di natura concessoria/autorizzatoria (in senso lato) per la gestione di un servizio di rilievo pubblicistico e, dunque, di interesse generale, connesso all'organizzazione del sistema educativo di istruzione e formazione.

Ai fini IVA, pertanto, il finanziamento pubblico concesso (sia esso di derivazione comunitaria ovvero di derivazione nazionale) - che, nei termini anzidetti, non assume la natura di corrispettivo - deve essere considerato alla stregua di una cessione avente ad oggetto denaro, fuori campo dell'imposta ai sensi dell'art. 2, comma 2, lett. a), del d.P.R. n. 633 del 1972.

1.2 STIPULA DI CONTRATTI PUBBLICI AI SENSI DEL D.LGS. N. 163 DEL 2006

Nel caso in cui l'erogazione di denaro avvenga nell'ambito di uno schema negoziale riconducibile al codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo n. 163 del 2006 (*i.e.* appalti o concessioni di servizi pubblici), nel rapporto che si instaura tra l'Amministrazione concedente e l'organismo di formazione aggiudicatario assume una causa tipica la funzione sinallagmatica tra le somme erogate dalla parte pubblica e i servizi forniti dal soggetto privato, diretti a soddisfare gli interessi dell'Amministrazione.

Si realizza, quindi, una fattispecie negoziale riconducibile tra i rapporti di natura sinallagmatica in cui avviene uno scambio di reciproche prestazioni, tale da attribuire, di per sé, alle somme erogate dal concedente la natura di corrispettivo.

In altre parole, le somme erogate dalla parte pubblica costituiscono il corrispettivo e, quindi, la controprestazione, del servizio affidato all'ente aggiudicatario (*rectius*, della prestazione a carico di quest'ultimo). Ne deriva la rilevanza dell'operazione ai fini dell'IVA, salvo poi a verificare il regime concretamente applicabile.

1.3 CRITERI RESIDUALI

In mancanza di riferimenti normativi che permettano di individuare esattamente la qualifica delle erogazioni - e, quindi, per stabilire se le somme erogate rientrano nel campo di applicazione dell'IVA (in quanto il destinatario delle somme è tenuto ad una controprestazione a favore del soggetto pubblico

erogante), ovvero si configurino come contributi (come tali non realizzanti alcun presupposto impositivo, in quanto rivolti al perseguimento di obiettivi di carattere generale non correlati a specifiche prestazioni) - in linea con i chiarimenti forniti nella circolare n. 34/E del 2013, la natura giuridico-tributaria delle somme in questione deve essere stabilita caso per caso secondo i criteri di carattere residuale forniti dalla medesima circolare.

In proposito, in base a quanto precisato nel citato documento di prassi, si può affermare l'esistenza di un rapporto di tipo sinallagmatico, con conseguente rilevanza dell'operazione per cui spetta l'elargizione di denaro, se sussiste un rapporto di scambio, per cui alla pubblica amministrazione deriva un vantaggio diretto ed esclusivo dal comportamento richiesto dal privato, ovvero quando la convenzione che regola i rapporti tra le parti preveda clausole risolutive o penalità per inadempienze del beneficiario delle somme.

2. DIRITTO ALLA DETRAZIONE IN PRESENZA DI CONTRIBUTI

Una questione connessa alla qualificazione delle somme in argomento che forma spesso oggetto di richiesta di chiarimenti attiene alla disciplina del diritto alla detrazione dell'IVA assolta dagli organismi – beneficiari/destinatari di contributi pubblici fuori campo IVA - che erogano i servizi di formazione in relazione ad acquisti di beni e di servizi utilizzati nell'esercizio della propria attività.

Per quanto concerne il diritto di detrazione dell'IVA, in linea generale, l'art. 19 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 ad 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 [...]".

Tale previsione recepisce, peraltro, un principio di carattere generale sancito dall'art. 168 della direttiva 2006/112/CE in base al quale *“Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti: a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo [...]”*.

Ai fini della detrazione, 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.

La neutralità dei contributi per il soggetto erogante (i.e. l'Amministrazione concedente) è stabilita dall'art. 19, comma 3, lett. c), del d.P.R. n. 633 del 1972, in base al quale qualora il soggetto erogante acquisti beni e servizi impiegati per l'effettuazione di cessioni di denaro o di crediti in denaro, la detrazione dell'IVA assolta a monte è, comunque, ammessa, in quanto tale operazione è assimilata, ai fini della detrazione, alle operazioni imponibili.

Quindi, l'ipotesi contemplata dal citato art. 19, comma 3, lett. c), riguarda gli acquisti di beni e servizi impiegati dal soggetto erogante per effettuare la cessione di denaro (*rectius*, l'erogazione dei contributi) fuori campo, ma assimilata – ai fini della detrazione – ad un'operazione imponibile.

Per il soggetto passivo beneficiario dei contributi (i.e. l'ente di formazione professionale) il diritto a 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. Quindi, non assume alcuna rilevanza, di per sé, 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. 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 a 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 (nel caso in esame, in relazione all'attività di formazione fornita dagli Organismi di formazione professionale).

Ne consegue che, qualora i beni e i servizi siano utilizzati dall'ente di formazione destinatario dei contributi esclusivamente per realizzare operazioni fuori campo IVA – come, ad esempio, servizi di formazione professionale fuori campo IVA perché resi agli utenti finali "gratuitamente" - non compete alcuna detrazione d'imposta.

Nel caso in cui i beni e i servizi acquistati siano utilizzati promiscuamente, vale a dire impiegati per realizzare (nello stesso anno) sia operazioni imponibili sia operazioni fuori campo IVA, in base all'art. 19, quarto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, per l'IVA assolta su tali acquisti spetta una detrazione rapportata all'entità del loro impiego nelle operazioni soggette ad imposta. Come chiarito con la circolare n. 328 del 1997, in merito al criterio di ripartizione dell'imposta tra la quota detraibile e la quota indetraibile, la norma non detta alcuna regola specifica, demandando al contribuente la scelta del

criterio più appropriato purché sia oggettivo e coerente in considerazione della natura dei beni e servizi acquistati.

Nell'ipotesi in cui l'ente di formazione realizzi oltre alle operazioni escluse dal campo di applicazione dell'imposta, anche operazioni imponibili e operazioni esenti (ad esempio, qualora fornisca oltre ai servizi di formazione fuori campo, anche servizi di formazione esenti da IVA ai sensi dell'art. 10 del d.P.R. n. 633 del 1972 e servizi di formazione imponibili), occorre scomputare, preliminarmente, dall'ammontare complessivo dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi la quota-parte indetraibile ai sensi dell'art. 19, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 in quanto specificamente imputabile ad operazioni fuori campo IVA.

L'importo ammesso in detrazione dovrà essere calcolato sulla quota residua (risultante dal predetto scomputo) applicando la percentuale di detrazione di cui all'art. 19-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA