

COMUNE DI 

OGGETTO: *Interpello n. 904-785/2024*
Articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212
COMUNE DI 

Istanza presentata il 07/06/2024
Scadenza dei termini per la risposta il 07/10/2024

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

QUESITO

All'esito di un procedimento di co-programmazione finalizzato alla individuazione di specifici bisogni da soddisfare nel contesto dell'assistenza a favore di soggetti anziani, il Comune di  ha adottato la determinazione n. 1080 del 18 ottobre 2021, per mezzo della quale sono state individuate le attività e le

azioni ritenute funzionali alla gestione dei centri sociali e dei punti di incontro per anziani del Comune; siffatte attività ed azioni sono riportate nella relazione conclusiva allegata alla menzionata determinazione.

Nel novembre 2021 il Comune ha quindi emanato un avviso pubblico riservato ad enti del Terzo settore per una co-progettazione, ai sensi dell'art. 55, comma 3, decreto legislativo n. 117 del 2017 (il Codice del Terzo Settore - CTS), volta a definire i concreti contenuti della gestione integrata dei sopra citati centri sociali e punti di incontro.

All'esito dell'avviso pubblico, ha approvato la proposta progettuale di co-progettazione presentata da una ATI (vale a dire una associazione temporanea di imprese) costituita da due cooperative sociali.

Fa notare che, a differenza di una procedura di appalto, il rapporto di collaborazione sussidiaria, che connota gli istituti del CTS (e quindi anche la coprogettazione) è per tutta la durata del rapporto contrattuale/convenzionale fondato sulla co-responsabilità, a partire dalla co-costruzione del progetto (del servizio e/o dell'intervento), passando per la reciproca messa a disposizione delle risorse funzionali al progetto, fino alla conclusione delle attività di progetto e alla rendicontazione delle spese.

L'ATI sarà dunque chiamata, nel concreto, a realizzare gli interventi riportati nella proposta progettuale, per quel che riguarda, in particolare:

i) la complessiva gestione dei due centri sociali e dei due punti di incontro presenti nel Comune;

ii) le iniziative volte a sviluppare la partecipazione degli anziani all'attività dei centri e dei punti di incontro;

iii) le azioni volte a dare continuità alle attività proposte nel corso degli anni, oltre ad ulteriori proposte in grado di ampliare la platea dei beneficiari, compresi iniziative ricreative idonee a facilitare lo scambio intergenerazionale.

Nel complesso, quindi, si tratta di una serie coordinata di interventi di natura assistenziale, che essenzialmente si sviluppano, per usare la terminologia dell'art. 10, n. 27-ter), del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, in comunità o strutture simili.

In questa prospettiva ha elaborato la bozza di convenzione che viene riportata in allegato all'istanza, avente ad oggetto le attività riportate nella sopra menzionata proposta progettuale elaborata dall'ATI tra cooperative, poi approvata. L'ATI si impegna a porre in essere tutte le iniziative ivi previste con le proprie risorse umane (personale dipendente, prestatori d'opera intellettuale, operanti a qualunque titolo), strumentali e finanziarie.

Da parte sua, si impegna ad erogare un determinato contributo per l'espletamento delle attività individuate dalla presente convenzione. L'art. 7 della convenzione stessa prevede poi il divieto di cessione della convenzione, di subappalto parziale o totale dell'attività.

L'art. 8 riferisce all'attività di monitoraggio che il Comune riserva a sé stesso in relazione alla concreta implementazione del progetto, mentre gli art. 10, 11 e 13 trattano della "patologia" del rapporto, per quel che riguarda inadempienze e penali (art. 10), le cause di risoluzione della convenzione (art. 11) e le controversie (art. 13).

L'art. 10, in particolare, precisa che "Ove siano accertati casi di inadempienza rispetto alla presente convenzione [l'ente] si riserva la facoltà di irrogare una penale (...) rapportata alla gravità dell'inadempienza sotto il profilo del pregiudizio arrecato

al regolare funzionamento delle attività e del danno di immagine provocato (...), salvo il risarcimento del danno ulteriore". L'art. 11, invece, di disciplina la risoluzione del rapporto, ed in particolare i motivi che la rendono possibile. L'art. 13, poi, rinvia ogni eventuale contestazione o vertenza alla competenza di un foro civile.

Ai sensi di tale disposizione "La co-progettazione è finalizzata alla definizione ed eventualmente alla realizzazione di specifici progetti di servizio o interventi finalizzati a soddisfare bisogni definiti (...)".

Alla fine, l'art. 12 della convenzione fa rinvio, per quanto non espresso nella convenzione, al Codice civile ed alle altre disposizioni di legge vigenti in materia.

Alla luce, quindi, delle previsioni convenzionali di cui sopra, il Comune di XXXXXXXXXX chiede di conoscere quale sia il regime IVA, di esclusione o di assoggettamento all'imposta in regime di imponibilità 5 per cento, applicabile al contributo previsto dall'art. 6 della stipulanda convenzione a favore dell'ATI.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante rileva che la genesi del progetto (da individuare nel procedimento di co-programmazione), il suo successivo sviluppo attraverso la co-progettazione e la realizzazione delle diverse azioni/attività che lo compongono sono precisamente modellati sulle Linee guida ministeriali di cui al decreto del Ministro del Lavoro n. 72 del 2021, del quale riprendono tanto le finalità quanto le procedure operative.

Ritiene che, se a ciò si aggiunge che è lo stesso decreto a precisare che "Le risorse economiche, in ragione della natura giuridica della co-progettazione e del rapporto di collaborazione, che si attiva con gli ETS, sono da ricondurre ai

contributi, disciplinati dall'art. 12 della legge n. 241/1990", sembrerebbe doversi trarre la conclusione dell'esclusione dei contributi in parola dal campo di applicazione dell'IVA, poiché a partire dalle circolari n. 34 del 2013 e n. 20 del 2015, l'Agenzia delle Entrate ha sistematicamente ribadito che le sovvenzioni erogate da enti pubblici in conformità all'art. 12 legge 241 del 1990, effettivamente, costituiscono contributi non soggetti all'imposta, e non corrispettivi derivanti contratti (ovevvo negozi sinallagmatici).

Tra l'altro, proprio le finalità solidaristiche di sostegno a soggetti fragili che sono condivise fra le parti, ed il conseguente ruolo di collaborazione sussidiaria svolto da enti del terzo settore, rende inapplicabile al caso della co-progettazione modalità di selezione degli stessi enti imperniate sul codice dei contratti pubblici (il decreto legislativo n. 36 del 2023), dovendosi invece fa riferimento alle previsioni del CTS.

Per altro verso, occorre sottolineare che, al di là delle finalità perseguite dalle parti, la convenzione sembra presentare contenuti tipici di un contratto, là dove viene previsto che una parte (l'ATI) si impegna ad effettuare una serie di prestazioni a fronte di un corrispettivo erogato dall'altra parte (il Comune istante).

Da sottolineare, poi, che in caso di controversie è prevista l'applicazione di penali volte a risarcire i danni eventualmente subiti dall'Ente, mentre sono anche previste le tipiche clausole di risoluzione di un contratto ex artt. 1453 e 1454 c.c. Entrambe le previsioni, prosegue il Comune, risultano allineate al decreto ministeriale n. 72 del 2021, secondo cui "(...) La convenzione dovrebbe disciplinare gli elementi salienti dell'esecuzione delle attività di progetto, tra le quali:

- le eventuali sanzioni e le ipotesi di revoca del contributo a fronte di gravi irregolarità o inadempimenti degli ETS".

In ogni caso, se riguardata in base ai contenuti oggettivi, e non invece alle finalità, la convenzione che intende stipulare con l'ATI dovrebbe essere equiparata ad un ad un ordinario rapporto sinallagmatico, tale da generare corrispettivi soggetti ad IVA.

A suo parere sussiste una duplice constatazione per cui, (i) secondo il Ministro dell'Interno le sovvenzioni erogate da un Comune nel contesto di un rapporto di co-progettazione hanno natura di contributi ai sensi dell'art. 12 della legge n. 241 del 1990, mentre (ii) secondo l'Agenzia delle Entrate i contributi oggetto di tale norma sono esclusi da IVA.

Ad avviso dell'istante la prima affermazione dovrebbe essere interpretata come conseguenza delle scelte operate dal legislatore che, alla luce delle finalità dell'istituto della co-progettazione, ha ritenuto di doverlo sottrarre alle ordinarie procedure di selezione dei fornitori fissate dal codice dei contratti. Proprio in questo contesto, in effetti, la relazione governativa di illustrazione del CTS ha fatto riferimento all'art. 12 della legge n. 241 del 1990, per precisare che "L'individuazione degli enti del terzo settore da coinvolgere nel partenariato dovrà avvenire attraverso procedimenti ex art. 12 della legge n. 241/90, rispettosi dei principi di trasparenza, imparzialità, partecipazione e parità di trattamento (...)".

Con ogni evidenza, le procedure da adottare per la selezione dell'ETS incaricato delle attività definite in sede di co-progettazione non hanno nulla a che fare con i presupposti per l'assoggettamento ad IVA (o meno) delle sovvenzioni erogate dal Comune. Allo scopo, occorre invece verificare la sussistenza di un nesso di reciprocità tra la sovvenzione erogata dalla parte pubblica e la prestazione resa dall'ATI. Rileva che, all'esito di questa verifica l'assoggettamento ad IVA di una sovvenzione si renderà

necessario quando "(...) tra il prestatore e l'utente intercorre un rapporto giuridico nell'ambito del quale avviene uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente".

Rispetto ad un'analisi di questo tipo, tanto la circolare n 34 del 2013, quanto la successiva circolare n 20 del 2015, hanno invece individuato quale primo (anche in ordine di applicazione) criterio distintivo quello fondato sull'art 12 della legge 241 del 1990, secondo cui costituiscono contributi esclusi da IVA le sovvenzioni erogate da un ente pubblico a norma dello stesso articolo.

Sostiene che, se è vero che, in generale, questo criterio ha dato prova di funzionare abbastanza bene, occorre comunque sottolineare che l'art. 12 in esame non fornisce alcuna definizione di contributo, limitandosi a richiedere, per ciò che è (già) contributo, la predeterminazione dei criteri di attribuzione, nella prospettiva di garantire trasparenza e imparzialità della P.A.

Ritiene poi che una disposizione di carattere meramente procedurale non abbia nulla a che fare con il vero elemento discriminante tra contributo finalizzato e corrispettivo, ossia la sussistenza di un rapporto di scambio dal quale la pubblica amministrazione ritragga un vantaggio (o interesse) diretto.

L'inadeguatezza dell'art. 12 quale "driver" fondamentale per distinguere tra contributi esclusi e corrispettivi IVA rilevanti viene in evidenza proprio nel caso della convenzione che intende stipulare. Tra l'altro, tra le clausole tipicamente contrattuali che essa contiene ne figura una (quella relativa alle penalità a titolo di risarcimento del danno) che pur essendo indicata dal decreto ministeriale n. 72 del 2021 fra quelle tipiche

della convenzione di co-progettazione, non è compatibile, per esplicita previsione della circolare 34 del 2013, con la concessione di un contributo. Rappresenta che la penalità è destinata a risarcire un danno, il quale deriva dalla possibile lesione di un interesse; dunque, se è previsto un danno, occorre ritenere effettivamente sussistente un interesse in capo all'ente locale.

Ciò basta, quantomeno di regola, per affermare la presenza di un rapporto sinallagmatico fra le parti.

Del resto, che abbia un interesse istituzionale diretto alla realizzazione di un intervento volto alla soddisfazione dei bisogni delle persone anziane, che frequentano i suoi centri sociali e punti di incontro, non è revocabile in dubbio.

In sintesi, e conclusivamente, ad avviso del Comune istante:

i) il fatto di considerare il procedimento di cui all'art. 12 legge 241 del 1990, quale indicatore della sussistenza (in via per così dire automatica) di un contributo è fuorviante;

ii) il criterio distintivo dovrebbe invece essere individuato nella presenza, o meno, tra le parti di un rapporto sinallagmatico, un chiaro indicatore del quale è rappresentato dall'interesse/vantaggio che il destinatario/beneficiario ripone nell'acquisire i risultati dell'attività svolta dal prestatore.

Tenuto conto di quanto sopra, e considerati i contenuti della stipulanda convenzione, l'istante Comune è dell'avviso che le sovvenzioni che verranno erogate a termini di convenzione all'ATI abbiano natura di corrispettivi maturati a fronte dei servizi prestati dalla stessa ATI.

In quanti tali, ritiene che esse debbano essere assoggettate ad IVA, in regime di imponibilità del 5 per cento.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il trattamento ai fini IVA delle somme erogate da enti pubblici è stato oggetto di chiarimenti nella circolare n. 34 del 21 novembre 2013, con la quale è stato precisato che è necessario valutare "case by case" il concreto assetto degli interessi delle parti, come regolato dall'accordo/provvedimento che ne prevede l'erogazione, per stabilire se le somme elargite da pubbliche amministrazioni costituiscano "corrispettivi" per prestazioni di servizi, soggetti a IVA ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972 (cd. "decreto IVA"), quali obbligazioni di dare, fare, non fare o permettere, oppure si configurino come "contributi", ossia mere movimentazioni di denaro, fuori campo IVA ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera a), del medesimo decreto.

In linea generale, come precisato con la risoluzione 11 giugno 2002, n. 183, un contributo assume rilevanza ai fini IVA 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. risoluzioni n. 21 del 16 febbraio 2005; n. 16/E del 27 gennaio 2006; Risposta n. 532 del 2021).

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 n. 54 del 24 aprile 2001; n. 183 del 11 giugno 2002; n. 42 del 16 marzo 2004).

Pertanto, come ribadito dalla Risposta n. 211 del 2020, "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. Al fine di accertare se un contributo costituisca corrispettivo per prestazioni di servizi, ovvero si configuri come mera elargizione di somme di denaro per il perseguimento di obiettivi di carattere generale, occorre fare riferimento al concreto assetto degli interessi perseguiti dai soggetti che intervengono nella descritta fattispecie".

Come da ultimo ribadito dalla Risposta n. 95 del 2021, la circolare n. 34/2013, al paragrafo 1, ha chiarito che "la qualificazione delle somme deve essere individuata innanzi tutto in base a norme di legge, siano esse specifiche o generali, nonché a norme di rango comunitario".

Secondo il documento di prassi, "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".

In particolare, al paragrafo 1.1, lettera b), si precisa che «E' altresì agevole individuare la natura di contributo delle erogazioni nei casi in cui l'amministrazione agisce con riferimento all'articolo 12 della legge 7 agosto 1990, n. 241, contenente la disciplina dei provvedimenti amministrativi attributivi di vantaggi economici. Infatti, come ogni procedimento adottato in base al testo unico degli appalti (...) è finalizzato a costituire un rapporto contrattuale a prestazioni corrispettive, così ogni procedimento avviato a norma del citato articolo 12 della legge n. 241 del 1990 è preordinato alla erogazione di contributi pubblici.

Tale norma, infatti, postula che la concessione di sovvenzioni, contributi, sussidi, ausili finanziari e l'attribuzione di vantaggi economici di qualsiasi genere avvenga (mediante i criteri di evidenza pubblica) secondo i criteri e le modalità predeterminate, a garanzia di trasparenza ed imparzialità, cui le amministrazioni procedenti devono attenersi secondo le modalità stabilite dalla legge sul procedimento amministrativo. Ciò avviene sia quando è approvato un regolamento a contenuto generale in relazione alla concessione dei contributi, sia quando è pubblicato un bando per la presentazione di istanze per la concessione dei medesimi.

Tale norma riconduce, quindi, tra le funzioni amministrative anche quelle relative all'attribuzione di vantaggi economici e dispone che tale funzione sia esercitata nella forma del procedimento amministrativo, come tale, sottoposta a regole di trasparenza e di imparzialità.

In base al citato articolo 12, pertanto, le sovvenzioni, i contributi, i sussidi, gli ausili finanziari e l'attribuzione di vantaggi economici di qualsiasi genere, la cui concessione è subordinata alla predeterminazione e alla pubblicazione dei criteri e delle modalità cui le amministrazioni procedenti devono attenersi, non assumono la natura di corrispettivo".

In altri termini, come chiarito con la circolare n. 20 dell'11 maggio 2015 - avente ad oggetto i contributi pubblici relativi alle politiche attive del lavoro e alla formazione professionale - "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. 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 (...). 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 (...) di progetti (...). 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". In tal caso, l'erogazione è diretta "a fornire la provvista economica per servizi da elargire nei confronti di beneficiari meritevoli di attenzione sociale (...)".

Inoltre, come indicato al paragrafo 2 della circolare n. 34/2013, "qualora non sia riscontrabile un riferimento normativo che individui la esatta qualificazione delle erogazioni, carenza che potrebbe rilevare sotto il profilo della legittimità dell'azione amministrativa, ma che non potrebbe comportare una diversa qualificazione sostanziale del rapporto, la natura giuridica, anche agli effetti tributari, delle somme erogate dall'amministrazione deve essere individuata caso per caso, alla luce dei criteri generali di seguito indicati, la cui applicazione, secondo l'ordine gerarchico/sequenziale proposto, consentirà di riscontrare la sussistenza dei presupposti idonei alla qualificazione della fattispecie:

- l'acquisizione da parte dell'ente erogante dei risultati dell'attività finanziata (o corrispettività tra elargizione di denaro e attività finanziata);
- la previsione di una clausola risolutiva espressa o di risarcimento del danno da inadempimento.

Con la Risposta n. 375 del 2021, avente ad oggetto l'erogazione ad una società cooperativa di "Contributi pubblici erogati in forza di avviso pubblico ai sensi dell'art.

12 della legge n. 241 del 1990" caratterizzate "dall'emanazione di Avvisi pubblici da parte del Ministero (...) nonché del Comune", è stato ribadito che le elargizioni "appaiono dirette, in sostanza, a finanziare lo svolgimento di un'attività di interesse generale, a beneficio di soggetti meritevoli di attenzione sociale e non a vantaggio diretto ed esclusivo della pubblica amministrazione erogante". Pertanto, sulla base dei sopra citati documenti di prassi, la Risposta ha ribadito che tali contributi devono ritenersi come mere movimentazioni di denaro e, come tali, escluse dall'ambito applicativo dell'IVA, ai sensi del citato articolo 2, terzo comma, lettera a), del decreto IVA.

Ciò posto, con riferimento al caso di specie, sulla base di quanto rappresentato nel quesito e documentato, si osserva che

- con deliberazione di Giunta Comunale n. 177 del 20.07.2021 l'Amministrazione Comunale ha attivato un percorso istruttorio finalizzato alla lettura condivisa e partecipata dei bisogni presenti nell'ambito della gestione dei Centri Sociali e dei Punti di incontro per anziani presenti sul territorio di [REDACTED] nonché dei possibili percorsi attuativi, compresa la qualificazione della spesa a carico del bilancio pubblico;

- con determinazione dirigenziale n. 781 del 22 luglio 2021 è stato avviato il procedimento di "coprogrammazione, approvando l'avviso pubblico a partecipare alla procedura di evidenza pubblica di coprogrammazione in relazione al settore servizi sociali ed alla gestione dei Centri Sociali e dei Punti di incontro per anziani, ai sensi dell'art. 55, secondo comma, del D. Lgs. 117/2017.

Nell'avviso pubblico per "la co-progettazione per la gestione integrata dei Centri Sociali e dei Punti di Incontro per anziani presenti nel territorio del Comune di

ai sensi dell'art. 55 del d.lgs. n. 117/2017", al punto 6.2, si legge che le risorse economiche messe a disposizione dal Comune di lo sviluppo della co-progettazione, programmate a bilancio per il triennio/quadriennio 2022, 2023, 2024 e 2025, "in ragione della natura giuridica della co-progettazione e del rapporto di collaborazione che si attiva con gli ETS, sono da ricondurre ai contributi, disciplinati dall'art. 12 della legge n. 241/1990, a fronte della rendicontazione delle spese sostenute nei termini e nelle modalità definiti dalla convenzione".

Alla luce di ciò le elargizioni in esame appaiono dirette, in sostanza, a finanziare lo svolgimento di un'attività di interesse generale, a beneficio di soggetti meritevoli di attenzione sociale e non a vantaggio diretto ed esclusivo della pubblica amministrazione erogante.

Ne consegue che, in linea con i chiarimenti di prassi sopra riportati, le somme percepite a titolo di contributo dalla ATI formata da due cooperative, oggetto dei punti 3.2, lettera c), e 6.1 dell'allegata bozza di convenzione, sono da ritenersi come mere movimentazioni di denaro e, come tali, escluse dall'ambito applicativo dell'IVA, ai sensi del citato articolo 2, terzo comma, lettera a), del decreto IVA.

Sul punto, giova evidenziare che, nel caso di specie, la qualificazione delle somme in argomento come "contributi" esclusi dall'ambito di applicazione dell'IVA non è inficiata dalla presenza, nell'ambito degli atti/provvedimenti che ne disciplinano l'erogazione, di clausole che prevedono la trattenuta sul contributo pubblico dovuto a titolo di risarcimento del danno, o il richiamo alla disciplina civilistica della risoluzione, di cui agli articoli 1453, 1454 e 1456 del codice civile (punti 10 e 11 della bozza di convenzione).

Come indicato nella circolare n. 34 del 2013, al paragrafo 1.1, resta, in ogni caso salvo, nel caso in esame, "il potere di effettuare le attività di controllo sulla natura della erogazione nelle ipotesi in cui emergano vizi o abusi del procedimento amministrativo" attributivo di vantaggi economici.

I documenti citati sono consultabili sul sito www.agenziaentrate.gov.it.

**Firma su delega (prot. n. 200395 del 18 dicembre
2023) del DIRETTORE REGIONALE
Antonino Di Geronimo**

**LA CAPO UFFICIO
Paola Alfieri
(firmato digitalmente)**