



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Grandi Contribuenti

Roma, 31 marzo 2021

OGGETTO: Regime IVA applicabile ai “contributi in conto gestione” erogati ex articolo 200 comma 1, primo periodo e 2 del Decreto Legge 19 maggio 2020, n. 34.

Si forniscono di seguito chiarimenti interpretativi in merito al trattamento da riservare ai fini IVA ai contributi COVID-19 erogati dalle Regioni e dalle Province autonome in base all'articolo 200, comma 1, primo periodo, del Decreto Legge 19 maggio 2020, n. 34 convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 (di seguito “D.L. n. 34/2020”), a titolo di ristoro dei mancati ricavi realizzati dai soggetti operanti nel settore del trasporto pubblico locale e regionale di passeggeri sottoposti a obbligo di servizio pubblico.

La citata norma ha previsto l'istituzione presso il Ministero delle infrastrutture e dei trasporti (di seguito anche “MIT”) di un fondo, di importo inizialmente pari a 500 milioni per l'anno 2020, “*destinato a compensare la riduzione dei ricavi tariffari relativi ai passeggeri nel periodo dal 23 febbraio 2020 al ...[omissis]... rispetto alla media dei ricavi tariffari relativa ai passeggeri registrata nel medesimo periodo del precedente biennio*”.

Per espressa previsione normativa, le modalità e i criteri di ripartizione e l'erogazione delle risorse stanziare sul fondo sono state disciplinate con decreto

interministeriale del Ministro delle Infrastrutture e dei Trasporti di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, emanato in data 11 agosto 2020 n. 340 (di seguito solo "Decreto" o "D. Interm. n. 340/2020").

In base a tale provvedimento, le imprese di trasporto pubblico locale sono ristorate dei mancati proventi attraverso "anticipazioni" veicolate per il tramite degli enti territoriali, a valere sulle risorse stanziato sul Fondo, ripartite tra le diverse Regioni e Province autonome (articolo 2, comma 1, del Decreto).

La ripartizione delle risorse è determinata tenendo conto dei ricavi da traffico, risultanti, per ciascuna Regione e Provincia autonoma, dalla banca dati dell'Osservatorio sulle politiche del trasporto pubblico locale, ...[omissis]....

L'importo del Fondo è stato aumentato di ulteriori 400 milioni di euro dall'articolo 44 del decreto-legge n.104 del 14 agosto 2020 (di seguito anche D.L. n. 104/2020), il quale ha previsto che lo stesso può essere utilizzato, nel limite di 300 milioni di euro, *"anche per il finanziamento di servizi aggiuntivi di trasporto pubblico locale e regionale, destinato anche a studenti, occorrenti per fronteggiare le esigenze trasportistiche conseguenti all'attuazione delle misure di contenimento derivanti dall'applicazione delle Linee Guida per l'informazione agli utenti e le modalità organizzative per il contenimento della diffusione del COVID-19 in materia di trasporto pubblico e le Linee Guida per il trasporto scolastico dedicato"*.

Ciò premesso, si formulano le seguenti osservazioni in merito al corretto trattamento IVA dei contributi in oggetto.

Secondo il costante orientamento della Corte di Giustizia, *"... una prestazione di servizi è effettuata a titolo oneroso, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE, e configura, pertanto, un'operazione imponibile, soltanto quando tra l'autore di tale prestazione e il beneficiario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di prestazioni sinallagmatiche, nel quale il compenso ricevuto dall'autore di tale*

prestazione costituisca il controvalore effettivo del servizio fornito al beneficiario. ... ciò si verifica quando esiste un nesso diretto fra il servizio fornito dal prestatore e il controvalore ricevuto, ove le somme versate costituiscono un corrispettivo effettivo di un servizio individualizzabile fornito nell'ambito di un siffatto rapporto giuridico” (sentenza Corte di Giustizia 5 luglio 2018, C-544/16, punti 36 e 37 e giurisprudenza ivi citata).

In occasione di erogazioni di denaro da parte della Pubblica Amministrazione, occorre correttamente qualificare il rapporto giuridico che lega la Pubblica Amministrazione erogante al soggetto ricevente, i relativi meccanismi d'interrelazione e gli accordi sottostanti, distinguendo, in particolare, l'ipotesi dei “contributi” da quella dei “corrispettivi”.

Infatti, le erogazioni qualificabili come contributi in senso stretto, in quanto mere movimentazioni di denaro, sono escluse dal campo di applicazione dell'imposta, mentre quelle configurabili come corrispettivi per prestazioni di servizi o cessioni di beni si considerano rilevanti ai fini IVA.

La circolare 21 novembre 2013, n. 34/E, nel richiamare in termini generali i principi sopra ricordati, esordisce preliminarmente ricordando che *“si configura un'operazione imponibile in presenza di un rapporto giuridico nell'ambito del quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente (cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 23 marzo 2006, Causa C-210/04 e sentenza 3 marzo 1994, Causa C-16/93). In sostanza, il presupposto oggettivo di applicazione dell'IVA può essere escluso, ai sensi della normativa comunitaria, solo qualora non si ravvisi alcuna correlazione tra l'attività finanziata e le elargizioni di denaro.”*

Nell'individuare i criteri generali per la definizione giuridica e tributaria dei contributi pubblici, lo stesso documento di prassi chiarisce che: *“La qualificazione di una erogazione quale corrispettivo ovvero quale contributo deve essere individuata innanzi tutto in base a norme di legge, siano esse specifiche o generali, nonché a norme di rango comunitario. A volte*

l'individuazione dei criteri di definizione del rapporto è resa agevole dal contenuto precettivo delle norme; altre volte, invece, ci si trova innanzi a rapporti che devono essere qualificati caso per caso. 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.” (cfr. circolare 11 maggio 2015, n. 20/E).

Pertanto, in termini generali, la qualificazione di una erogazione deve essere effettuata innanzitutto avendo riguardo alle norme di legge che l'hanno istituita. Quando, invece, non sia possibile riscontrare nella legge elementi che inequivocabilmente qualifichino l'erogazione specifica nel senso di contributo o corrispettivo, si dovrà fare ricorso ai criteri suppletivi individuati dalla citata circolare n. 34/E, secondo l'ordine gerarchico ivi indicato (ovvero, acquisizione da parte dell'ente erogante dei risultati dell'attività finanziata; previsione di una clausola risolutiva espressa o di risarcimento del danno da inadempimento; presenza di una responsabilità contrattuale).

Tra i criteri generali per la definizione giuridica e tributaria delle erogazioni, ricavabili direttamente dalle norme di legge, la citata circolare, al paragrafo 1.1, lettera a), menziona il fatto che le erogazioni in parola siano effettuate “in esecuzione di norme che prevedono l'erogazione di benefici al verificarsi di presupposti predefiniti” e che la norma istitutiva individui “in modo diretto o indiretto i beneficiari delle somme (che possono svolgere anche una attività commerciale, in via esclusiva o meno)” o definisca “l'erogazione come aiuto o come agevolazione”.

Nel caso di specie, i contributi in oggetto nascono con la finalità di compensare i gravi effetti economici e finanziari che ha subito il settore del trasporto pubblico locale, per effetto della crisi epidemiologica COVID 19.

Avuto riguardo ai criteri generali individuati nella menzionata circolare n. 34/E del 2013 occorre rilevare che è la stessa legge istitutiva:

- a connotare le somme di cui al fondo di compensazione, ex articolo 200, comma 1, del D.L. n. 34/2020, alla stregua di erogazioni finalizzate a sostenere il settore attraverso contributi pubblici a fondo perduto, di natura non strutturale;
- a individuare la specifica destinazione della erogazione, ossia quella di mitigare l'impatto degli effetti negativi sulle imprese del settore dei trasporti pubblici locali causati dall'emergenza sanitaria
- a definire, mediante rinvio ad un decreto, le modalità per il concreto riconoscimento del contributo.

Sotto il profilo tecnico, la misura prevista rappresenta, come definito dall'articolo 3 del D. Interm. n. 340/2020, un "*contributo in conto gestione*", la cui quantificazione è definita dalla stessa norma, non essendo richiesto alle Società beneficiarie alcun ulteriore adempimento, se non l'obbligo di trasmissione all'Osservatorio per le politiche del trasporto pubblico dei dati economici, entro il 31 luglio 2021, meramente strumentale alla ripartizione delle risorse disponibili.

Il beneficio in questione, infatti, non necessita di una formale richiesta da parte delle Società interessate. Gli enti territoriali assegnano ed erogano il contributo sulla base delle somme assegnate dallo Stato (attraverso decreti del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze) senza alcuna discrezionalità né nell'*an* né nel *quantum*.

Per esplicita previsione normativa, il soggetto pubblico incaricato di avviare i procedimenti di erogazione dei contributi è il Ministero delle infrastrutture e dei trasporti, al quale spetta di condurre l'istruttoria verificando le perdite subite dagli operatori del settore e decidendo, volta per volta, l'entità del contributo da assegnare.

Il contributo in parola integra, pertanto, il criterio indicato nel citato paragrafo 1.1, lettera a), della circolare 34/E/2013, in quanto, come si è visto, quest'ultimo viene erogato sulla base di specifici criteri indicati dal D. Interim. n. 340/2020 senza alcuna discrezionalità, da parte dell'ente erogatore.

Inoltre, nonostante la platea dei soggetti destinatari della erogazione di denaro coincida con coloro che hanno un contratto di servizio in essere con l'ente territoriale erogante, questa circostanza non appare, di per sé, idonea a qualificare l'erogazione in commento come una somma pagata in contropartita di specifici servizi resi nell'ambito di un rapporto giuridico di natura contrattuale.

Ed infatti, nella fattispecie rappresentata l'ente territoriale erogante non opera quale parte contrattuale, bensì come organo delegato dal soggetto pubblico identificato dalla norma e la natura dell'erogazione assume connotato di "contributo", in quanto al riconoscimento della stessa non corrisponde nessun obbligo in capo al soggetto ricevente.

Per tutto quanto sopra esposto si ritiene, pertanto, che le risorse finanziarie di cui trattasi debbano considerarsi fuori dal campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera a), d.P.R. n. 633 del 1972.

Giova tuttavia rilevare che il parere reso nella presente risoluzione riguarda esclusivamente i contributi erogati in assenza di "servizi aggiuntivi".

A seguito delle disposizioni del citato articolo 44 del D.L. n. 104/2020, infatti, il Fondo di cui all'articolo 200 del D.L. n. 34/2020 attualmente accoglie componenti di differente natura, essendo previsto che una quota dello stesso (pari, in particolare, alla somma di 300 milioni incrementata di altri 100 milioni dal D.L. n. 149/2020) potrà essere utilizzata "*anche per il finanziamento di servizi aggiuntivi di trasporto pubblico locale e regionale...*".

IL DIRETTORE CENTRALE

Firmato digitalmente