

## Risposta n. 226

**OGGETTO:** Interpello Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 -  
Trattamento fiscale applicabile alle somme erogate in attuazione di un  
accordo di collaborazione stipulato ex art 5, comma 6, d.lgs n. 50 del 2016  
- IVA- Articoli 3 e 4 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

### QUESITO

L'Istituzione pubblica istante rappresenta di aver sottoscritto, con un Consorzio Universitario un accordo di collaborazione nei settori dell'*Information and Communication Technologies* (ICT) (di seguito, "Accordo"), allo scopo di implementare il contenuto tecnologico di alcune attività istituzionali dell'Istituzione istante, nell'ambito del processo generale di dematerializzazione e di digitalizzazione degli strumenti di lavoro e delle procedure operative.

L'Accordo è stato concluso ai sensi dell'art. 5, comma 6, del decreto legislativo n. 50 del 2016, secondo cui «*Un accordo concluso esclusivamente tra due o più amministrazioni aggiudicatrici non rientra nell'ambito di applicazione del presente codice, quando sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:*

*a) l'accordo stabilisce o realizza una cooperazione tra le amministrazioni aggiudicatrici o gli enti aggiudicatori partecipanti, finalizzata a garantire che i servizi*

*pubblici che essi sono tenuti a svolgere siano prestati nell'ottica di conseguire gli obiettivi che essi hanno in comune;*

*b) l'attuazione di tale cooperazione è retta esclusivamente da considerazioni inerenti all'interesse pubblico;*

*c) le amministrazioni aggiudicatrici o gli enti aggiudicatori partecipanti svolgono sul mercato aperto meno del 20 per cento delle attività interessate dalla cooperazione».*

L'Accordo ha l'obiettivo principale di disciplinare la collaborazione tra l'Istituzione pubblica istante e il Consorzio, per la realizzazione delle seguenti finalità comuni:

- sperimentazione congiunta di soluzioni ad alto contenuto tecnologico per lo sviluppo e l'integrazione di poli bibliotecari e banche dati bibliografiche;
- condivisione di risorse ed esperienze nell'erogazione di servizi di formazione a distanza;
- collaborazione nella progettazione di modelli di autoapprendimento basati sull'utilizzo di strumenti di intelligenza artificiale;
- condivisione di esperienze per l'incremento delle risorse di connettività;
- sperimentazione di soluzioni informatiche evolute per la gestione dematerializzata delle procedure concorsuali pubbliche;
- diffusione, con diverse modalità, delle conoscenze acquisite a beneficio delle pubbliche amministrazioni.

Quanto all'aspetto finanziario, si prevede che *"ciascuna delle Parti si impegna al rimborso delle spese relative alle attività previste per la collaborazione dal presente Accordo, con esclusione di qualsiasi prestazione corrispettiva reciproca"*.

La collaborazione è disciplinata, oltre che dall'Accordo, da ulteriori disposizioni contenute in singoli Piani operativi; il primo Piano operativo è stato sottoscritto in data xx/yy/zzzz (di seguito, "Piano").

Oggetto del Piano è la progettazione e l'implementazione delle infrastrutture e

dei servizi per un'amministrazione complessa relativamente alla gestione di procedure concorsuali nell'ottica della dematerializzazione e nel rispetto delle indicazioni del Codice dell'Amministrazione digitale e del piano triennale per l'informatica nelle pubbliche amministrazioni.

Gli obiettivi comuni del Piano sono stati così definiti:

a) individuazione, sperimentazione e implementazione di soluzioni tecnologiche evolute per una gestione sempre più efficiente delle procedure delle PA. Il percorso di dematerializzazione permetterà all'Istante di ridurre le risorse umane da dedicare alla gestione delle procedure concorsuali complesse, per le quali è prevista una consistente mole di domande, e al Consorzio di acquisire elementi utili per migliorare i propri sistemi dedicati alla gestione delle procedure concorsuali in ambito universitario e in particolare per le università consorziate;

b) sperimentazione e implementazione dei processi di dematerializzazione delle procedure attraverso sistemi di *workflow* utili al tracciamento di tutte le attività coinvolte. Al termine delle procedure concorsuali, l'analisi dei dati permetterà all'Istante di introdurre strumenti per la semplificazione amministrativa e per l'ulteriore efficientamento dei procedimenti e al Consorzio di realizzare un'evoluzione delle proprie soluzioni applicative nel rispetto dei principi di tutela dei dati, a beneficio anche degli atenei afferenti al Consorzio.

Sono poi stabilite le attività da svolgere a cura di ciascuna delle parti, per le quali è previsto l'utilizzo esclusivo delle risorse umane e strumentali delle stesse. E' altresì previsto che le parti collaboreranno nel diffondere i risultati ottenuti a beneficio di altre Pubbliche Amministrazioni.

Sotto il profilo finanziario, è previsto il rimborso dei costi sostenuti da ciascuna delle parti, relativi alle risorse impiegate e alle trasferte effettuate in ordine alle attività effettivamente svolte in coerenza col Piano.

In particolare, il Piano prevede un importo massimo di rimborso in favore del Consorzio e uno in favore dell'Istante, con l'espressa previsione che l'importo del

rimborso è determinato esclusivamente dai costi sostenuti per le attività effettivamente svolte in esecuzione del Piano. Si precisa che il rimborso avviene previa trasmissione di una nota riepilogativa delle attività svolte e di una nota recante la puntuale rendicontazione dei costi sostenuti. Le note devono essere approvate dal Comitato di gestione previsto dal Piano medesimo. È infine disposto che *"il rimborso sarà effettuato in esenzione dall'IVA, ai sensi dell'art. 8, comma 35, della legge n. 67 del 1988"*.

Tuttavia, il Consorzio ha emesso fattura, ritenendo i rimborsi imponibili ai fini IVA, in quanto si tratterebbe di importi da corrispondersi quale *"controprestazione dei servizi resi (...) a favore e nell'interesse"* dell'Istante.

La fattura è stata rifiutata dall'Istante, in quanto ritenuta in contrasto con le clausole dell'Accordo e del Piano. Ciò posto, l'Istante chiede di conoscere se il rimborso spese che si è impegnato a corrispondere al Consorzio in virtù dell'Accordo e del Piano in questione sia assoggettabile o meno all'applicazione dell'IVA.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'Istante ritiene che, nel caso di specie, non sussistano i presupposti per l'applicazione dell'IVA, in quanto i versamenti previsti dall'Accordo e dal Piano non rientrano nell'ambito della base imponibile del tributo, così come individuata ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della Sesta Direttiva n. 77/388/CEE e, per quanto attiene alla normativa nazionale, dell'art. 3, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Infatti, il citato articolo 2, paragrafo 1, della sesta Direttiva prevede l'assoggettabilità all'IVA delle cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso.

La giurisprudenza comunitaria considera operazioni imponibili IVA quelle poste in essere sulla base di un rapporto obbligatorio di tipo sinallagmatico, ossia di un rapporto a prestazioni corrispettive.

L'istante evidenzia che la Corte di Giustizia ritiene che *"nell'ambito del sistema dell'IVA, le operazioni imponibili presuppongono l'esistenza di un negozio giuridico tra le parti implicante la stipulazione di un prezzo o di un controvalore. Conseguentemente qualora l'attività di un prestatore consista nel fornire esclusivamente prestazioni senza corrispettivo diretto, non vi è base imponibile e tali prestazioni non sono, quindi, soggette all'IVA. Ne consegue che una prestazione è effettuata "a titolo oneroso" ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva, e configura pertanto un'operazione imponibile, soltanto quando tra il prestatore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, in cui il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente"* (causa C-11/15).

Gli stessi concetti sono poi stati ripresi da una più recente sentenza della stessa Corte di Giustizia, che ha aggiunto che un rapporto giuridico rilevante ai fini IVA *"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"* (causa C 544/16).

Con riferimento ai versamenti in questione, rileva l'Istante, l'Accordo sottoscritto tra le parti esclude espressamente la corresponsione di un corrispettivo; l'Accordo, in particolare, è essenzialmente finalizzato alla cooperazione tra enti che, pur svolgendo la propria attività d'istituto in settori diversi, possono operare in maniera sinergica in alcuni ambiti, perseguendo obiettivi comuni, con riferimento, ad esempio, al settore della gestione dei concorsi pubblici, con riferimento al quale è stato approvato il primo Piano, e anche a quello delle biblioteche e delle banche dati bibliografiche, inserito nell'oggetto dell'accordo e che potrà formare oggetto di un futuro Piano.

Con riferimento ai settori sopra indicati, è espressamente previsto nell'Accordo che dei risultati raggiunti attraverso le attività oggetto di cooperazione si avvantaggino simultaneamente sia entrambi gli enti stipulanti per le proprie finalità istituzionali, sia

altri enti pubblici o pubbliche amministrazioni interessati al perseguimento delle medesime finalità.

Nel caso specifico mancano, dunque, prosegue l'Istante, i presupposti sia della sussistenza di un corrispettivo diretto, sia dello scambio di reciproche prestazioni nell'ambito del quale *"il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente"*. Non sono, quindi, presenti, ritiene l'Istante, gli elementi che la giurisprudenza comunitaria ritiene necessari per fondare l'imponibilità di un pagamento ai fini IVA.

Inoltre, i risultati della collaborazione - ovverosia le piattaforme digitali realizzate con impiego esclusivo di proprio personale - non costituiscono privativa di nessuna delle due parti, ma possono essere liberamente utilizzate dalle stesse nonché da altre amministrazioni interessate.

In conclusione, nell'Accordo in questione non è ravvisabile, anche sul piano della sua concreta realizzazione, un nesso sinallagmatico tra le due prestazioni, nel senso che l'una sia il presupposto causale dell'altra. La causa concreta dell'Accordo non risiede nello scambio tra la prestazione di un servizio verso il pagamento di un corrispettivo, bensì nella cooperazione tra le parti nell'ottica del raggiungimento di risultati di interesse - peraltro non esclusivo - di entrambi gli enti. In tale ottica, la somma da corrispondere ad una delle parti non è altro che una mera risultanza contabile, ossia un conguaglio tra le spese effettivamente sostenute da entrambe le parti.

Alle stesse conclusioni, ritiene l'Istante, si perviene anche applicando i criteri suppletivi individuati nella citata circolare n. 34/E del 2013, per stabilire se un pagamento in denaro possa essere considerato un corrispettivo imponibile.

In primo luogo, non sussiste l'acquisizione da parte dell'ente erogante dei risultati dell'attività finanziata, né può riscontrarsi una diretta corrispettività tra elargizione di denaro e attività finanziata. Infatti, i risultati conseguiti attraverso la collaborazione e con l'impiego di risorse di entrambi gli enti sono a beneficio non solo degli stessi ma

anche di terzi e non danno luogo a privative.

L'Accordo, inoltre, non prevede alcuna clausola risolutiva espressa o di risarcimento del danno in caso di inadempimento; né risulta comunque la presenza di obbligazioni il cui inadempimento possa dar luogo a responsabilità contrattuale.

Inoltre, a conferma della propria soluzione interpretativa, l'Istante segnala anche la recente sentenza della Corte di Giustizia dell'11 marzo 2020 (causa C-94/19), in merito alla conformità con l'ordinamento comunitario dell'art. 8, comma 35, della legge n. 67 del 1988, che prevede la non rilevanza ai fini IVA dei prestiti o distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo; tale norma è stata richiamata anche dal Piano operativo per giustificare l'esenzione da IVA.

Secondo l'istante, la Corte di Giustizia considera i rimborsi imponibili ai fini IVA nel solo caso in cui siano *condicio sine qua non* delle prestazioni erogate e, nel caso di specie, non vi è alcun indice della sussistenza di tale condizionamento, in quanto il rimborso non costituisce la causa (in senso giuridico) dell'Accordo, nel senso che l'importo che una delle parti deve ottenere non è la "ragione concreta" che l'ha indotta a stipulare l'Accordo stesso, ma un mero risultato contabile, a consuntivo, dei costi sostenuti per l'attività svolta nel perseguimento di un interesse comune e comunque non esclusivo.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'ambito oggettivo di rilevanza di un'operazione agli effetti dell'IVA è definito dalla normativa comunitaria (cfr. articoli 2 e 73 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 n. 112) in modo ampio.

In particolare, secondo costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, una prestazione di servizi è effettuata "*a titolo oneroso*", ai sensi del citato articolo 2, paragrafo 1, 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"* (cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 23 marzo 2006, Causa C-210/04, sentenza 3 marzo 1994, Causa C-16/93, sentenza 5 luglio 2018, C-544/16, e giurisprudenza ivi citata).

In sostanza, il presupposto oggettivo di applicazione dell'IVA può essere escluso, ai sensi della normativa europea, solo qualora non si ravvisi alcuna correlazione tra l'attività finanziata e le elargizioni di denaro.

Inoltre, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia, *"la circostanza che un'operazione economica venga svolta ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo è irrilevante ai fini della qualificazione di tale operazione come «negozio a titolo oneroso».* Quest'ultima nozione presuppone, infatti, unicamente l'esistenza di un nesso diretto tra la cessione di beni o la prestazione di servizi ed il corrispettivo realmente percepito dal soggetto passivo" (in tal senso, Corte di Giustizia CE, sentenza 12 maggio 2016, causa C520/14 e giurisprudenza ivi citata).

Coerentemente ai suddetti principi deve essere interpretato l'articolo 3, primo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, secondo cui *"costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte"*.

Conformemente alle disposizioni unionali, l'Amministrazione finanziaria in diversi documenti di prassi ha chiarito che, in linea generale, un contributo assume rilevanza ai fini IVA se erogato a fronte di un obbligo di dare, fare, non fare o permettere, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive (cfr. circolare 21 novembre 2013, n. 34/E e risoluzioni 16 febbraio 2005,

n. 21/E e 27 gennaio 2006, n. 16/E).

Nel caso di specie, l'Istituzione pubblica istante, in virtù dell'Accordo e del Piano operativo, si impegna a rimborsare al Consorzio delle somme a fronte delle prestazioni, elencate nell'Accordo e nel Piano Operativo, che quest'ultimo si obbliga a compiere in suo favore.

In particolare, il Piano Operativo prevede che il Consorzio *"avrà il compito e la responsabilità di:*

*a. collaborare con (l'istante) nella progettazione e nella realizzazione di un sistema dematerializzato di gestione di procedure concorsuali articolate secondo i documenti di cui al (...);*

*b. collaborare con (l'istante) nella definizione dei requisiti per l'evoluzione tecnologica della piattaforma informatica di gestione dematerializzata delle procedure concorsuali".*

Il Piano, inoltre, dispone che *"Le Parti riconosceranno l'una all'altra, in ordine alle attività rispettivamente svolte nell'ambito del presente piano operativo, di cui all'articolo (...), il rimborso dei costi sostenuti da ciascuna Parte relativi alle risorse impiegate e alle trasferte effettuate, previa approvazione delle due note indicate al punto (...) del presente articolo che le Parti dovranno allegare alla richiesta di rimborso".*

A sua volta, il Consorzio si impegna a favore dell'Istante al rimborso delle spese relative alle attività oggetto di collaborazione e, in particolare, a quelle rese in suo favore elencate nell'Accordo e nel Piano Operativo.

Sulla base dell'Accordo e del Piano, dunque, può ritenersi che tra le parti si instaura un rapporto giuridico nell'ambito del quale avviene uno scambio di prestazioni sinallagmatiche, nel quale il compenso ricevuto dall'autore di tale prestazione costituisce il controvalore effettivo del servizio fornito al beneficiario.

Si ritiene, inoltre, che, nel caso di specie, sussiste un nesso diretto fra il servizio fornito dal Consorzio in favore dell'Istante ed il controvalore ricevuto a titolo di

rimborso dei costi sostenuti, che costituisce il corrispettivo del servizio reso dal Consorzio nell'ambito del rapporto giuridico instaurato con l'Istante in virtù dell'Accordo e del Piano. Ne consegue, quindi, la sussistenza del presupposto oggettivo dell'IVA di cui al citato articolo 3, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972.

In definitiva, si ritiene che, nel caso di specie, il rimborso che l'Istituzione istante si impegna a riconoscere al Consorzio, da un lato, e le prestazioni che il Consorzio si impegna a svolgere, dall'altro, si condizionino reciprocamente; in mancanza di tale rimborso, infatti, il Consorzio, non si sarebbe impegnato a svolgere le prestazioni a favore dell'istante.

Tale conclusione trova, peraltro, conferma anche nella Circolare 21 novembre 2013, n. 34/E, laddove si specifica che le erogazioni conseguenti alla stipula di contratti in base al codice dei contratti pubblici, adottato in recepimento di apposite direttive comunitarie, si inseriscono all'interno dello schema contrattuale. L'amministrazione, infatti, quando opera in riferimento a tali norme - genericamente accumulate nella locuzione di "*procedimenti ad evidenza pubblica*" - procede all'individuazione del soggetto che fornisce una prestazione a fronte della quale l'amministrazione stessa si obbliga alla erogazione delle correlate somme.

Si opera all'interno del medesimo schema (e quindi si è in presenza di una erogazione-corrispettivo a fronte di una prestazione di servizi) anche se i contratti sono stipulati al di fuori o in deroga alle norme del codice dei contratti pubblici: ciò avviene quando il contratto a prestazioni corrispettive regola rapporti per settori esclusi a norma dello stesso codice (per esempio: contratti riguardanti la sicurezza nazionale), ovvero quando i rapporti sono costituiti con soggetti dai particolari requisiti per i quali gli affidamenti sono effettuati al di fuori delle regole del medesimo codice (per es: le società operanti secondo il modello organizzativo del cd. *in house providing*), con la conseguenza che si rendono applicabili tutte le norme tributarie che regolano tali fattispecie.

Nel caso di specie, l'Istante specifica che l'Accordo di collaborazione in oggetto

è stato concluso ai sensi dell'articolo 5, comma 6, del decreto legislativo n. 50 del 2016, a norma del quale un accordo concluso esclusivamente tra due o più amministrazioni aggiudicatrici non rientra nell'ambito di applicazione del presente codice, quando sono soddisfatte le condizioni riportate nella stessa disposizione; si tratta, quindi, di un accordo stipulato al di fuori delle norme del codice sui contratti pubblici.

La stessa circolare precisa che solo qualora non sia riscontrabile un riferimento normativo che individui l'esatta qualificazione delle erogazioni, 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 nella medesima circolare, la cui applicazione, secondo l'ordine gerarchico/sequenziale proposto, consentirà di riscontrare la sussistenza dei presupposti idonei alla qualificazione della fattispecie.

Alla luce di tale prassi, si ritiene che, nell'ipotesi in cui sussista il presupposto soggettivo di cui all'articolo 4 del d.P.R. n. 633 del 1972 in capo al Consorzio, le somme allo stesso corrisposte (ancorché a titolo di rimborso) in virtù dell'Accordo e del Piano, dovranno essere assoggettate ad IVA.

Diversamente, l'assenza del presupposto soggettivo in capo all'Istante, invece, prevista dall'articolo 4, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972, comporta che non sia applicabile l'imposta alle somme che il Consorzio è obbligato a riconoscere all'istante a titolo di rimborso in virtù dell'Accordo e del Piano Operativo.

Infine, si rileva che non appare pertinente il riferimento effettuato dal Piano in questione all'esenzione dall'IVA dei rimborsi effettuati in virtù del medesimo Piano *"ai sensi dell'articolo 8, comma 35, della legge n. 67 del 1988 e nel rispetto della sentenza della Corte di cassazione n. 23021 del 7 novembre 2011"*.

Il citato articolo 8, comma 35, della legge 11 marzo 1988, n. 67, infatti, prevede che: *"35. Non sono da intendere rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del*

*relativo costo".*

In tal senso, la Sentenza della Corte Cassazione a Sezioni Unite n. 23021 del 7 novembre 2011, parimenti richiamata dal Piano Operativo, è relativa all'applicazione del citato articolo 8, comma 35, della legge n. 67 del 1988.

Nel caso di specie, infatti, non sembra che il rapporto giuridico instauratosi tra l'istante e il Consorzio sia qualificabile da un punto di vista civilistico quale prestito o distacco di personale.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**