

**Risposta n. 193/2024**

***OGGETTO: Trattamento ai fini IVA dei contributi Piano Nazionale Ripresa e Resilienza (PNRR)***

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

**QUESITO**

Alfa S.p.A. (di seguito "la Società" o "Alfa" o "l'Istante") è titolare del contratto di servizio di... sottoscritto con il Ministero ... (in seguito soltanto "Ministero") e il Ministero dell'economia e delle finanze.

Con il D.M. del ... (in seguito soltanto "decreto" o "D.M.") sono stati assegnati a Alfa S.p.A., in qualità di soggetto attuatore e in quanto affidatario del servizio..., euro... per l'acquisto di materiale da impiegare, esclusivamente, nei servizi...

Su tali basi, Alfa ha provveduto a utilizzare tali risorse per l'acquisto di..., in linea con quanto previsto dal decreto, nell'ambito di specifici contratti di appalto.

Tutto ciò premesso, con il quesito n. 1, l'Istante chiede chiarimenti in ordine al trattamento ai fini IVA, delle risorse che saranno allo stesso erogate dal Ministero in attuazione della Misura..., Componente..., Investimento... del Piano Nazionale Ripresa e Resilienza (PNRR), in applicazione e per le finalità indicate nel D.M.

Con il quesito n. 2, l'Istante chiede chiarimenti in ordine al diritto alla detrazione dell'IVA relativa alle fatture ricevute dai fornitori del materiale e all'applicazione alle medesime fatture del meccanismo della scissione dei pagamenti ai sensi dell'articolo 17-ter del d.P.R. n. 633 del 1972.

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

In relazione a quanto sopra esposto, relativamente al quesito 1, l'Istante è dell'avviso che le erogazioni da ricevere da parte del Ministero, in applicazione del D.M., siano da considerarsi quali mere movimentazioni di denaro e come tali fuori dal campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lett. a) del d.P.R. n. 633 del 1972.

A parere dell'Istante tale qualificazione appare coerente con i criteri generali individuati dall'Agenzia delle entrate nella Circolare n. 34 del 21 novembre 2013, per la definizione giuridica e tributaria delle erogazioni da parte delle pubbliche amministrazioni, come contributi o corrispettivi ai fini dell'eventuale applicazione dell'Imposta sul Valore Aggiunto.

In tale documento l'Agenzia ha dichiarato 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. (...) 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. anche Circolare n. 20/E dell'11 maggio 2015).*

Nella richiamata Circolare, poi, in corrispondenza della lett. c) del paragrafo 1.1. "Contributi Pubblici", si legge: *"Altre volte, il procedimento per la erogazione di somme è definito a livello comunitario ed attuato nell'ordinamento domestico attraverso bandi o delibere di organi pubblici (per es: il CIPE). Anche in questi casi l'erogazione di vantaggi economici in favore dei soggetti individuati dal regolamento comunitario si inserisce nella funzione amministrativa ed esula dallo schema dei contratti a prestazioni corrispettive. Se il soggetto che riceve il denaro non è il beneficiario effettivo ma costituisce un mero tramite per il trasferimento delle somme a detto beneficiario attuatore, le somme da trasferire non si possono configurare quale corrispettivo di servizio per il soggetto-tramite."*

Nel caso di specie il D.M. è stato emanato in attuazione di una serie di provvedimenti nazionali adottati in osservanza del regolamento comunitario (UE) 2021/241 che ha istituito il dispositivo per la ripresa e la resilienza.

In particolare, il decreto-legge del 31 maggio 2021, n. 77, convertito, con modificazioni, dalla legge del 29 luglio 2021, n. 108, recante disposizioni in merito alla *"Governance del Piano nazionale di ripresa e resilienza e prime misure di rafforzamento delle strutture amministrative e di accelerazione e snellimento delle procedure"* (di seguito anche "decreto legge"), all'articolo 9, comma 1, stabilisce che: *"alla realizzazione operativa degli interventi previsti dal PNRR provvedono le amministrazioni centrali,*

*le Regioni, le province autonome di Trento e Bolzano e gli enti locali (sulla base delle specifiche competenze istituzionali ovvero della diversa titolarità degli interventi definita nel PNRR) attraverso le proprie strutture, ovvero avvalendosi di soggetti attuatori esterni individuati nel PNRR, ovvero con le modalità previste dalla normativa nazionale ed europea vigente".*

L'Istante afferma che nel caso di specie, in qualità di soggetto attuatore dell'intervento, non assume nei confronti del Ministero la veste di controparte di un rapporto sinallagmatico, non essendo ravvisabili nel presente contesto normativo i tipici indici di un rapporto sinallagmatico, quali la previsione di responsabilità contrattuale o di clausole risolutive.

Il contributo ricevuto da Alfa, costituisce, difatti, la mera provvista per l'acquisto del materiale e non il compenso di un non meglio precisato obbligo di fare esistente in capo a quest'ultima. Secondo la Società, infatti, il D.M. stabilisce che le somme erogate sono funzionali a consentire esclusivamente l'effettuazione di un servizio di pubblica utilità.

La Società chiarisce, inoltre, che nel caso di specie non viene previsto per Alfa alcun compenso per il ruolo di "attuatore" degli investimenti in oggetto, fungendo la stessa da mero tramite nel favorire il raggiungimento degli obiettivi oggetto della misura da parte del Ministero.

L'Istante sottolinea, altresì, che i rapporti con il Ministero sono disciplinati esclusivamente dal citato D.M. e dalle fonti in esso richiamate. Non sono state, infatti, stipulate tra le parti convenzioni o atti riconducibili allo schema contrattuale a prestazioni

corrispettive che disciplinino i reciproci diritti e obblighi, con clausole risolutive espresse o di risarcimento del danno da inadempimento.

In ultimo, l'Istante evidenzia che, ai sensi degli articoli 3 e 4 del decreto, le risorse dovranno essere impiegate nel rispetto di un preciso vincolo di destinazione di interesse generale. Il materiale finanziato dovrà, quindi, essere impiegato nel rispetto delle modalità e dei termini previsti dal Decreto esclusivamente nell'assolvimento del servizio di...

In ordine al **quesito 2**, l'Istante è dell'avviso che la fattura di acquisto da parte del fornitore debba essere emessa nei suoi confronti, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 17-ter del d.P.R. n. 633 del 1972, nella sua qualità di Soggetto Attuatore, soggetto al quale il Decreto demanda il compito istituzionale di acquistare il materiale per conto dello Stato, fermo restando il suo diritto alla detrazione dell'IVA fatturata dal fornitore, ai sensi dell'articolo 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, in quanto anche utilizzatore del materiale in ragione del suo ruolo di affidatario del servizio...

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

La presente risposta viene resa sulla base degli elementi e dei fatti rappresentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, con riserva di riscontro nelle sedi competenti.

In relazione al **quesito n. 1**, occorre premettere che, come già chiarito in precedenti documenti di prassi (cfr. anche recente risposta n. 81/2023), il sistema dell'imposta sul valore aggiunto si fonda sull'esistenza di una pattuizione in ordine ad

uno scambio di prestazioni reciproche, ossia la fornitura o prestazione di servizi da un lato e il corrispettivo dall'altro.

In questo contesto, anche le somme erogate sotto forma di contributi/ finanziamenti pubblici possono assumere rilevanza ai fini IVA, se corrisposte a fronte di un'obbligazione di dare, di fare, di non fare ovvero di permettere, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive.

Nell'ambito di un rapporto sinallagmatico, infatti, i contributi costituiscono la controprestazione dell'attività svolta dal soggetto beneficiario. In assenza di una corrispondente specifica prestazione a carico del beneficiario nei confronti dell'ente/ soggetto erogante, invece, le medesime somme costituiscono "cessioni che hanno per oggetto denaro", fuori campo IVA per carenza del presupposto oggettivo di applicazione dell'imposta.

Un utile quadro di riferimento per stabilire la corretta classificazione fiscale delle erogazioni pubbliche è fornito dalla Circolare n. 34/E del 21 novembre 2013, concernente il trattamento agli effetti dell'IVA dei contributi erogati da pubbliche amministrazioni. Nel corpo della Circolare sono suggeriti taluni criteri di carattere generale per orientare l'interprete nel distinguere le somme qualificabili come mere elargizioni di somme di denaro per il perseguimento di obiettivi di carattere generale da quelle che invece costituiscono corrispettivi.

La richiamata Circolare chiarisce che *"Al fine di accertare se i contributi di cui trattasi costituiscano nella sostanza corrispettivi per prestazioni di servizi, ovvero si configurino come mere elargizioni di somme di denaro per il perseguimento di obiettivi di carattere generale, occorre fare riferimento al concreto assetto degli interessi delle*

*parti"*, secondo, quindi, un approccio casistico che deve tenere in considerazione tutti gli elementi della fattispecie concreta.

In mancanza di una univoca qualificazione normativa delle somme di cui trattasi o degli altri elementi indicativi della natura di contributi delle somme in esame, nella citata Circolare sono stati elaborati taluni criteri ermeneutici, gerarchicamente ordinati in criteri generali e sussidiari, che valorizzano alcuni elementi sintomatici del carattere "corrispettivo" della somma erogata dall'ente pubblico. In particolare, ai fini che qui interessano, assumono rilievo i criteri di carattere generale di cui al paragrafo 1.1. della Circolare, rubricato "*Contributi Pubblici*", nella parte in cui si afferma che, laddove il procedimento per la erogazione di somme è definito a livello comunitario ed attuato nell'ordinamento domestico attraverso delibere di organi pubblici, "*se il soggetto che riceve il denaro non è il beneficiario effettivo ma costituisce un mero tramite per il trasferimento delle somme a detto beneficiario attuatore, le somme da trasferire non si possono configurare quale corrispettivo di servizio per il soggetto-tramite.*"

Nel caso di specie, dall'analisi degli elementi istruttori forniti in sede d'istanza e di supplemento istruttorio emerge che i contributi oggetto d'interpello sono concessi alla Società in qualità di "soggetto attuatore" per la realizzazione di interventi previsti dal decreto-legge del 31 maggio 2021, n. 77 e dal D.M.

L'erogazione dei finanziamenti avviene, dunque, nell'ambito di un sistema di *governance* per l'attuazione degli interventi relativi al Piano nazionale di ripresa e resilienza e al Piano nazionale per gli investimenti complementari.

In questo contesto, come espressamente dichiarato in atti dalla Società istante, Alfa è chiamata a svolgere un ruolo di mero "*tramite*" tra l'ente erogante (*i.e.* Ministero)

e i soggetti deputati alla fornitura del materiale. Le somme ricevute, che ai sensi dell'articolo 3, comma 1 del decreto, possono essere utilizzate *"esclusivamente per la copertura di costi per le forniture di..."* non sono, a detta della Società, finalizzate a remunerare alcuna prestazione resa da Alfa nei confronti del Ministero ma risultano esclusivamente destinate a finanziare l'acquisto di beni per la realizzazione di un'opera di interesse generale.

Assumono rilievo, a tale proposito, i seguenti passaggi dell'istanza di interpello in cui è evidenziato che *"il contributo ricevuto da Alfa, costituisce, la mera provvista per l'acquisto del materiale e non il compenso di un non meglio precisato obbligo in capo a quest'ultima"* e che *"non viene previsto per Alfa alcun compenso per il ruolo di "attuatore" degli investimenti in oggetto, fungendo la stessa da mero tramite nel favorire il raggiungimento degli obiettivi oggetto della misura da parte del Ministero"* (ovvero l'acquisto con i fondi del PNRR del materiale). Tale circostanza è stata ribadita anche in sede di integrazione documentale.

Tutto ciò premesso, nel presupposto che quanto sopra dichiarato sia veritiero e corretto e che venga data concreta e puntuale attuazione a quanto espressamente previsto all'articolo, 3, comma 1, del decreto, ai sensi del quale le risorse erogate saranno impiegate *"esclusivamente"* per la copertura di costi per l'acquisto di ... (senza che queste ultime vengano, di fatto, utilizzate per remunerare qualsivoglia ulteriore tipologia di attività svolta da Alfa in qualità di soggetto "attuatore"), si ritiene sussistano le condizioni per assimilare la fattispecie *de quo* a quella descritta al paragrafo 1.1. della Circolare e qualificare i contributi in oggetto quali mere movimentazioni di denaro fuori dal campo



di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lett. a) del d.P.R. n. 633 del 1972.

In particolare, l'erogazione delle risorse in esame, da quanto emerso in sede di istruttoria, non presuppone un obbligo di fare in capo alla Società, secondo i parametri propri dei rapporti sinallagmatici tra le parti, con la conseguente irrilevanza ai fini IVA delle operazioni poste in essere dalla Società stessa.

Si deve ritenere, infatti, che, stante il richiamato vincolo di destinazione apposto alle somme erogate, funzionali, come detto, esclusivamente, al perseguimento di obiettivi di carattere generale - quali la copertura dei costi per l'acquisto di ... - e considerata l'assenza nel quadro normativo di riferimento degli indici tipici di una regolamentazione privatistica - quali la previsione di clausole risolutive o altre disposizioni volte ad inquadrare l'attività finanziata come un'obbligazione il cui inadempimento darebbe luogo ad una responsabilità contrattuale - il rapporto tra l'ente concedente e la società destinataria dei finanziamenti abbia natura pubblicistica ed esuli dallo schema tipico dei contratti a prestazioni corrispettive.

Relativamente al **quesito n. 2**, si osserva che l'accertamento dei presupposti per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte sugli acquisti è questione di fatto che esula dalle prerogative esercitabili in sede di interpello in quanto caratterizzata da una spiccata ed ineliminabile rilevanza dei profili fattuali riscontrabili dalla stessa amministrazione finanziaria solo in sede di accertamento (cd. accertamento di fatto, cfr. circolare del 1° aprile 2016, n. 9/E).

Si rinvia, pertanto, tale valutazione ad una successiva fase di controllo sostanziale, anche anticipato, nell'ambito della quale potranno essere apprezzati i profili, fattuali e giuridici, inerenti ai rapporti tra i terzi fornitori del materiale, la Società e il Ministero.

**IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO  
DIRETTORE CENTRALE  
(firmato digitalmente)**