



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone Fisiche, Lavoratori
Autonomi ed Enti non Commerciali
Settore Consulenza
Ufficio Consulenza imposte indirette

MINISTERO DELLE
POLITICHE AGRICOLE
ALIMENTARI E FORESTALI
VIA VENTI SETTEMBRE, 20
00187 ROMA (RM)

PEC: cosvir.direzione@pec.politicheagricole.gov.it

OGGETTO: Consulenza giuridica n. 956-12/2020
Ente Pubblico MINISTERO DELLE POLITICHE AGRICOLE
ALIMENTARI E FORESTALI
Codice Fiscale 97099470581
Istanza presentata il 14/05/2020

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 2, comma 3, lettera a), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è stato esposto il seguente

QUESITO

Il Ministero istante rappresenta di avere necessità, nello svolgimento dei propri compiti istituzionali di coordinamento e supporto alle Regioni, di garantire un'univoca interpretazione a livello nazionale circa la corretta applicazione dell'Iva alla "Misura 2" dei Programmi di Sviluppo Rurale (PSR) regionali, collegata al servizio erogato agli agricoltori da parte degli Organismi di Consulenza.

Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Persone Fisiche, Lavoratori Autonomi ed Enti non Commerciali
Via Giorgione, 106 – 00147 Roma - Tel. 0650545259 - Fax 0650059258
e-mail: interpello@pec.agenziaentrate.it - div.confr.interpello@agenziaentrate.it

Nello specifico, l'istante evidenzia che l'articolo 15 del Regolamento (UE) n. 1305/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 17 dicembre 2013 (di seguito, "Regolamento"), sul sostegno allo sviluppo rurale da parte del Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale (FEASR), ha previsto che le Autorità designate o gli Organismi selezionati per prestare l'attività di divulgazione delle buone pratiche alle imprese agricole godano di un sostegno finanziario assegnato dagli Stati Membri - in Italia dalle Regioni e Province autonome - previo espletamento di una procedura concorsuale pubblica.

In particolare, il citato Regolamento definisce espressamente le risorse assegnate a ciascuno Stato Membro quale misura di "sostegno" e ciascuna Regione e Provincia autonoma, in virtù dell'evidente natura pubblica delle risorse assegnate e impiegate, le attribuisce attraverso l'emanazione di specifici bandi ai quali gli Organismi di Consulenza interessati devono accedere.

Ciascun bando regionale individua criteri di selezione dei programmi predisposti e presentati dagli Organismi di Consulenza ammissibili al sostegno. Inoltre, al pari di tutte le procedure di selezione pubblica, vi è una graduatoria finale che garantisce la trasparenza nell'utilizzo delle risorse finanziarie pubbliche per rispondere alle priorità dell'Unione Europea attinenti all'informazione presso le aziende.

Risulta, quindi, evidente, prosegue l'istante, che tra le Regioni e gli Organismi di Consulenza non si instaura nessun rapporto contrattuale e, naturalmente, il sostegno pubblico che gli Organismi percepiscono per lo svolgimento dell'attività informativa alle imprese agricole non ha nessuna connotazione di corrispettivo contrattuale, attesa l'essenza dell'attività da svolgersi che ha natura prettamente divulgativa.

Inoltre, le attività previste dalla Misura 2 "Consulenza" del PSR sono individuate dalla Regione di competenza, escludendosi, quindi, la possibilità per

l'azienda ovvero per l'organismo convenzionato di derogare verso esigenze tecniche espresse dall'impresa stessa.

Tali interventi sono volti ad aiutare gli agricoltori, i silvicoltori e gli altri gestori del territorio ad avvalersi dei servizi di consulenza, nonché a promuovere l'avviamento di servizi di consulenza aziendale e la formazione dei consulenti. Il comma 2 del citato articolo 15 del Regolamento prevede che il beneficiario del sostegno è il prestatore di servizi di consulenza o di formazione o l'Autorità di gestione.

La Commissione Europea C (2015) 7456 del 28 ottobre 2015 (approvazione PSR Piemonte) ha individuato la spesa massima ammissibile.

Le schede di misura dei PSR regionali ed i relativi bandi riportano gli aspetti attuativi dell'articolo 15 del Regolamento.

Nell'attuazione della predetta "Misura 2", si pone in essere un rapporto giuridico nel quale agiscono i seguenti soggetti:

a) le Regioni, che selezionano i soggetti ed individuano le modalità di erogazione del servizio nonché le modalità di rendicontazione del contributo; tale contributo è erogato dall'apposito Organismo Pagatore e corrisponde in tutto o in parte al costo dell'attività di consulenza e assistenza alle aziende agricole sostenute dall'organismo beneficiario del sostegno;

b) l'Organismo beneficiario del sostegno (Organismo di consulenza): è il soggetto che eroga assistenza tecnica di consulenza all'impresa agricola. In base al numero di aziende alle quali eroga il servizio, con apposita rendicontazione (le cui modalità sono stabilite dalla Regione in sede di selezione degli Organismi di consulenza) dimostra di aver effettuato la prestazione e ottiene il versamento del contributo;

c) gli agricoltori, i silvicoltori e gli altri soggetti fruitori del servizio: sono coloro che beneficiano del servizio di assistenza tecnica prestato dall'Organismo di consulenza.

Le somme stanziare per lo svolgimento delle attività, prosegue l'Istante, non possono considerarsi "*corrispettivo per prestazione professionale*", attesa la sottostima dei contributi stanziati rispetto alle reali necessità delle aziende per l'adempimento di obblighi di legge in tema di assistenza tecnica.

Inoltre, si tratta di contributo fornito per scopo di interesse pubblico e corrisposto non in ragione di un rapporto sinallagmatico - ed in quanto tale a quantificazione variabile in ragione dello specifico intervento di assistenza e consulenza - ma di una determinazione standardizzata basata sui costi sostenuti per l'erogazione del servizio che viene svolto su presupposti di pubblica utilità.

Tenuto conto che le risorse della "Misura 2" devono essere considerate come un contributo erogato dalla Regione alle aziende operanti sul proprio territorio attraverso soggetti che presentano requisiti tecnici adeguati ad una divulgazione tecnica di qualità, l'istante chiede conferma che le stesse siano non rilevanti ai fini Iva.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

L'Istante ritiene che la somma erogata dalle Regioni e Province autonome a fronte delle attività di assistenza prestate dagli Organismi di Consulenza in oggetto sia qualificabile come contributo pubblico, e che, quindi, sulla base dei principi espressi nella circolare n. 34/E del 21 novembre 2013, debba ritenersi che la prestazione in esame, relativa ai servizi di consulenza alle aziende agricole, per il suo carattere di pubblica utilità non sia imponibile ai fini Iva ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera a), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Ciò sulla base delle seguenti considerazioni:

- la fonte normativa del contributo è costituita dall'articolo 15 del Regolamento, e i PSR regionali 2014-2020 fanno espresso riferimento alle categorie dell' "aiuto" e del "contributo", e non a quelle della quota parte di un "corrispettivo";

- la finalità dell'erogazione del contributo è di carattere generale e pubblicistico;
- la selezione degli Organismi di Consulenza, sia pubblici che privati, è soggetta ad un vaglio di aderenza agli obiettivi perseguiti e di conseguente "finanziabilità";
- il procedimento per l'erogazione del contributo è definito a livello europeo ed attuato a livello nazionale attraverso bandi pubblici o delibere di organi pubblici che non prevedono vantaggi economici in favore dei soggetti individuati nel Regolamento, e quindi si inserisce nella funzione amministrativa che esula dallo schema dei contratti a prestazioni corrispettive;
- il bando individua i criteri di selezione dei programmi sostenibili e prevede una graduatoria finale intesa a garantire la parità di trattamento dei richiedenti, ad ottimizzare l'utilizzo delle risorse finanziarie pubbliche e a rispondere alle priorità dell'Unione Europea in materia di sviluppo rurale;
- nel bando non sono previste clausole risolutive espresse, ovvero obblighi di risarcimento del danno derivante da inadempimento da parte dell'Organismo di Consulenza. L'unico soggetto che, quindi, è legittimato alla manifestazione dell'inadempimento è il soggetto che beneficia della consulenza e quindi la sola azienda agricola inclusa nel programma finanziato. Tale inadempimento, tuttavia, non troverebbe giustificazione nella fattispecie in quanto in capo alla Regione per la quale non sussiste alcun interesse patrimoniale e riferimento all'attività svolta dall'Organismo di Consulenza;
- la Regione non è il committente, ma meramente il soggetto pubblico che è incaricato della gestione delle risorse finanziarie pubbliche;

- la circostanza che l'attività finanziata comporti la nascita di un vincolo obbligatorio tra l'Organismo di Consulenza e l'azienda agricola non trova declinazione, nel rapporto tra Ente erogatore e Organismo di Consulenza, in clausole risolutive espresse, ovvero in penalità, né in altre forme di responsabilità tali da evidenziare l'esistenza di un rapporto contrattuale sotteso al finanziamento.

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 C-520/14 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).

Nella circolare n. 34/E del 22 novembre 2013 è stato specificato, ai paragrafi 1 e 1.1., 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. In particolare:

a) può affermarsi che l’amministrazione non opera all’interno di un rapporto contrattuale quando le erogazioni sono effettuate in esecuzione di norme che prevedono l’erogazione di benefici al verificarsi di presupposti predefiniti,

come ad esempio nel caso degli aiuti di Stato automatici, ovvero in favore di particolari categorie di soggetti (ad esempio contributi a valere sulle imposte dirette in favore delle confessioni religiose firmatarie di accordi con lo Stato o di associazioni, destinatarie del 5 o dell'8 per mille dell'IRPEF). Nei casi in cui la norma che individua, in modo diretto o indiretto, i beneficiari delle somme (che possono svolgere anche una attività commerciale, in via esclusiva o meno) definisce l'erogazione come aiuto o come agevolazione è, pertanto, agevole affermare che l'insieme di regole da applicare è quello proprio dei contributi pubblici e non quello dei contratti;

b) è 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 precedenti devono attenersi, non assumono la natura di corrispettivo;

c) 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.

Tale ultima considerazione assume notevole rilievo nel caso di specie, in cui, come evidenziato dal Ministero istante, gli interventi relativi alla "Misura 2" dei Programmi di Sviluppo Rurale (PSR) regionali, collegata al servizio erogato agli agricoltori da parte degli Organismi di Consulenza, sono attuati dalle Regioni in virtù di quanto definito a livello comunitario dall'articolo 15 del Regolamento (UE) n. 1305/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 17 dicembre 2013 (di seguito, "Regolamento"), che regola la misura "*Servizi di consulenza, di sostituzione e di assistenza alla gestione delle aziende agricole*", all'interno delle misure di sviluppo rurale programmate per contribuire specificamente alla realizzazione di una o più priorità dell'Unione in materia di sviluppo rurale (cfr. articolo 13 del Regolamento).

In particolare, il citato articolo 15 prevede che *«1. Il sostegno nell'ambito della presente misura è concesso allo scopo di:*

a) aiutare gli agricoltori, i giovani agricoltori quali definiti nel presente regolamento, i silvicoltori, altri gestori del territorio e le PMI insediate nelle zone rurali ad avvalersi di servizi di consulenza per migliorare le prestazioni economiche e ambientali, il rispetto del clima e la resilienza climatica della loro azienda agricola, impresa e/o investimento;

b) promuovere l'avviamento di servizi di consulenza aziendale, di sostituzione e di assistenza alla gestione delle aziende agricole, nonché di servizi di consulenza forestale, compreso il sistema di consulenza aziendale di cui agli articoli 12, 13 e 14 del regolamento (UE) n. 1306/2013;

c) promuovere la formazione dei consulenti.

2. Il beneficiario del sostegno di cui al paragrafo 1, lettere a) e c) è il prestatore di servizi di consulenza o di formazione. Il sostegno di cui al paragrafo 1, lettera b) è concesso all'autorità o all'organismo selezionato per avviare il servizio di consulenza aziendale, di sostituzione, di assistenza alla gestione delle aziende agricole o di consulenza forestale.

3. Le autorità o gli organismi selezionati per prestare consulenza sono dotati di adeguate risorse in termini di personale qualificato e regolarmente formato, nonché di esperienza e affidabilità nei settori in cui prestano consulenza. I beneficiari nell'ambito della presente misura sono selezionati mediante inviti a presentare proposte. La procedura di selezione è disciplinata dalla normativa sugli appalti pubblici ed è aperta ad organismi sia pubblici che privati. Tale procedura deve essere obiettiva ed escludere i candidati con conflitti d'interesse. (...)

8. Il sostegno concesso ai sensi del paragrafo 1, lettere a) e c), è limitato ai massimali indicati nell'allegato II. Il sostegno concesso ai sensi del paragrafo 1, lettera b), è decrescente nel l'arco di un periodo massimo di cinque anni a decorrere dall'avviamento dei servizi in questione».

Il richiamato allegato II del Regolamento definisce gli importi e le aliquote di sostegno, le quali ultime sono definite dall'articolo 2, comma 1, lettera d) del Regolamento come le aliquote «*del contributo pubblico al finanziamento di un intervento*».

In tal senso, l'ammontare del contributo e la sua sostanziale predeterminazione a livello regolamentare e normativo evidenziano l'assenza di una fase, tipica degli ordinari rapporti contrattuali e sinallagmatici, di contraddittorio tra le parti del rapporto per la definizione, tra l'altro, dell'ammontare del corrispettivo. L'assenza di tale fase cd. precontrattuale evidenzia, quindi, l'assenza di alcun rapporto contrattuale tra la Regione ed il beneficiario del contributo.

Inoltre, il Ministero istante specifica che tali misure di sostegno saranno concesse da ciascuna Regione e Provincia autonoma attraverso l'emanazione di specifici bandi ai quali gli Organismi di Consulenza devono accedere, come previsto dal sopra citato comma 3 dell'articolo 15 del Regolamento.

In tal senso, quindi, la scelta del beneficiario del contributo è funzionale alla rispondenza a determinati requisiti tecnici e professionali prestabiliti a livello normativo e regolamentare.

In effetti, dalla delibera della Regione Emilia-Romagna del 23 luglio 2018 allegata all'istanza in oggetto, risulta che l'accesso al sostegno relativo alle operazioni di servizi di consulenza comprese nella "Misura 2" del PSR di tale Regione riguardante i "*Servizi di consulenza, di sostituzione e di assistenza alla gestione delle aziende agricole*" viene effettuato tramite avviso pubblico regionale.

In particolare, come risulta da tale delibera, detta Regione dà attuazione a tale "Misura 2", proseguendo il sostegno alle attività di trasferimento della conoscenza, tramite pubblicazione di avviso regionale che costituisce invito a presentare proposte di servizio ed istanze di riconoscimento per la scelta da parte

delle imprese agricole di proposte di servizio di formazione e consulenza per determinate annualità.

Le attività devono essere descritte in apposite proposte di servizio che rispondano a tutti i criteri e schemi definiti dal medesimo avviso, che possono essere presentate, attraverso apposito sistema informatico, da fornitori soggetti giuridici dotati Partita Iva che svolgono attività economica di fornitura di servizi di consulenza e/o trasferimento di conoscenza, con sede legale nell'Unione europea, rispondenti ai requisiti indicati nello stesso avviso, che dimostrino l'utilizzo di personale qualificato e regolarmente formato e che rispettino i requisiti indicati nello stesso avviso.

Per ciascuna attività è definita la rispettiva aliquota di sovvenzione, ed è prevista la concessione di *“contributi a valere sul Regolamento (UE) n. 1305/2013”*.

Lo stesso avviso prevede che ogni proposta di servizio e contestuale richiesta di riconoscimento venga sottoposta ad una specifica procedura di valutazione e selezione, e che le proposte approvate vengano pubblicate.

Il fornitore che offre tali tipi di servizi reperisce, senza alcuna discriminazione, i destinatari finali che intendono partecipare alle attività, ed è tenuto ad avviare, svolgere e concludere i servizi secondo i tempi, i contenuti e le modalità della proposta approvata e pubblicata.

Nella stessa delibera, inoltre, è specificato che *“I beneficiari del sostegno sono i fornitori di servizi di formazione, consulenza e/o visite e scambi nelle imprese agricole, le cui proposte sono inserite nel (...). Con riferimento al Regolamento (UE) n. 1305/2013 (...) Per il tipo di operazione 2.1.01 sono ammissibili quali soggetti partecipanti alle attività di consulenza gli imprenditori agricoli”*.

E', inoltre, previsto che, al termine delle attività, il beneficiario debba presentare domanda di pagamento per richiedere la liquidazione del sostegno

spettante, e che sulle domande di sostegno e su quelle di pagamento vengano effettuate verifiche istruttorie e controlli sulle dichiarazioni rese dai fornitori, e che dopo possa essere adottato l'atto di liquidazione, con conseguente erogazione del sostegno ai beneficiari.

Anche nell'esempio scheda di Misura n. 2 del PSR 2014-2020 della Regione Veneto "*Servizi di consulenza, di sostituzione e di assistenza alla gestione delle aziende agricole*", allegato all'istanza in oggetto, viene specificato che la base giuridica di tale Misura è costituita dall'articolo 15 del Regolamento (UE) n. 1305/2013 e che si tratta di "*misura orizzontale che contribuisce, in maniera diretta o indiretta, a tutte le Focus Area delle sei priorità del FEASR*". Inoltre, nello stesso esempio di scheda è precisato che il tipo di sostegno in oggetto è costituito da "*contributi in conto capitale*".

Inoltre, il Ministero nella propria istanza specifica che tra le Regioni e gli Organismi di Consulenza, nei casi oggetto di quesito, non si instaura nessun rapporto contrattuale.

In effetti, anche dalla lettura del considerando (50) del Regolamento, che chiarisce il ruolo dell'autorità di gestione «*Un'unica autorità di gestione dovrebbe essere responsabile della gestione e dell'attuazione di ciascun programma di sviluppo rurale*» si evidenzia che l'autorità di gestione non instaura alcun rapporto sinallagmatico con il beneficiario della sovvenzione.

In conclusione, l'erogazione da parte delle Regioni (o delle Province autonome) dei sostegni economici disciplinati dal citato articolo 15 del Regolamento oggetto di quesito, concessa a mezzo di avviso pubblico senza la stipula di un contratto tra Regione (o Provincia autonoma) e beneficiario del sostegno, si ritiene che sia esclusa dal campo di applicazione dell'Iva, per carenza del presupposto oggettivo dell'Iva, trattandosi di mere movimentazioni di denaro e non ravvisandosi nel caso di specie alcuna correlazione tra l'attività

finanziata e le elargizioni di denaro, ai sensi del combinato disposto degli articoli 2, comma 3, lettera a) e 3 del d.P.R. n. 633 del 1972.

IL DIRETTORE CENTRALE
Antonio Dorrello
Firmato digitalmente