

RISOLUZIONE N. 90/E



Agenzia delle Entrate

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 19 marzo 2002

Ufficio Imprese

Oggetto: Interpello 954-198/2001 ai sensi dell'art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Articoli 1 e 10 del DPR n. 633/72. XX S.r.l.

Con l'istanza d'interpello di cui all'oggetto, concernente l'esatta applicazione degli articoli 1 e 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è stato esposto il seguente

Quesito

L'Istituto XX ha chiesto di conoscere il trattamento ai fini dell'imposta sul valore aggiunto dei contributi erogati dalla Regione ... - Assessorato al Lavoro, nell'ambito di una convenzione stipulata per l'organizzazione e la realizzazione del progetto di formazione professionale

Il progetto è finalizzato alla creazione di figure professionali, mediche e paramediche, altamente specializzate nell'attività di gestione dei trapianti di organi.

In particolare l'XX ha chiesto se i contributi regionali devono essere considerati corrispettivo di una prestazione di servizi esente da IVA, ai sensi dell'art. 14, comma 10, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, oppure come elargizioni a fondo perduto svincolate da qualsiasi rapporto sinallagmatico e pertanto escluse dal campo di applicazione dell'imposta.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

L'XX, in conformità ad un orientamento di prassi amministrativa largamente consolidato, ritiene che le somme erogate da un ente pubblico per la realizzazione di un corso di formazione siano da considerare, ai fini IVA, corrispettivo di una prestazione di servizi - in regime di esenzione ai sensi

dell'art. 14, comma 10, della legge 24 dicembre 1993, n. 537 - solo nel caso in cui sia configurabile l'esistenza di un rapporto sinallagmatico tra l'ente erogatore e il destinatario dei contributi.

Nel caso specifico i contributi erogati dalla Regione.... devono essere considerati elargizioni a fondo perduto e, come tali, escluse dal campo di applicazione dell'IVA poiché, nell'ambito della convenzione stipulata, *'non può ravvisarsi alcuna specifica obbligazione a carico dell' XX S.r.l. configurabile come controprestazione dei contributi riconosciuti dalla Regione....'*.

Afferma, inoltre, l'istante che la previsione all'art. 11 della convenzione di una clausola risolutiva espressa per il caso di inadempimento (che la risoluzione ministeriale n.72/E del 3 maggio 1999 ha ritenuto determinante per individuare, in fattispecie simili, l'esistenza di un rapporto sinallagmatico) non assumerebbe rilievo nel caso in questione, in quanto deve ritenersi una vera e propria clausola di stile, priva di rilevanza sostanziale.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

La scrivente non concorda con la soluzione prospettata dal contribuente.

La definizione della questione sollevata si deve fondare sull'analisi del concreto assetto degli interessi delle parti, così come regolati nella convenzione con la quale è concesso il contributo.

Diversamente da quanto sostenuto nell'istanza d'interpello, la convenzione indica chiaramente le obbligazioni assunte dalle parti nell'ambito del rapporto instaurato.

Ai sensi dell'art. 3 della convenzione, la Regione affida la realizzazione e l'organizzazione del progetto formativo all'XX e s'impegna all'erogazione dei contributi secondo le modalità già stabilite con decreti assessoriali.

Dal canto suo l'istituto, s'impegna ad avviare e portare a termine il progetto di formazione nel rispetto di precise scadenze. Il rispetto delle scadenze rappresenta un primo e inderogabile obbligo contrattuale per l'istituto. Ciò è

confermato dal fatto che la successiva modifica dei termini di conclusione del progetto ha richiesto la stipula di un atto integrativo della convenzione.

Il successivo articolo 4 della convenzione indica molto dettagliatamente le modalità di realizzazione del progetto e le attività, sia tipicamente formative sia di natura amministrativa, che l'istituto deve porre in essere, tra cui:

- realizzare le azioni previste in conformità al progetto esecutivo;
- rispettare le indicazioni inerenti le spese ammissibili al contributo;
- comunicare i requisiti d'ingresso e i criteri di selezione dei candidati;
- pubblicizzare l'iniziativa nelle forme previste dal progetto, consentendone la conoscenza a tutti i destinatari;
- assicurare il regolare svolgimento dell'iniziativa;
- consentire le verifiche da parte dei funzionari regionali, volte ad accertare la corretta realizzazione del progetto;
- predisporre una relazione trimestrale sullo stato di avanzamento del progetto;
- tenere i documenti contabili e predisporre la rendicontazione delle spese, entro il termine perentorio di 60 giorni dalla conclusione delle attività.

Nel caso di inottemperanza alle prescrizioni contenute nella convenzione, l'articolo 7 prevede la revoca dell'affidamento del progetto e l'obbligo di restituzione dei contributi già erogati. Tale clausola, quindi, attribuisce il potere all'ente erogatore di dichiarare la decadenza dal contributo nell'ambito della propria funzione pubblicistica di vigilanza e controllo.

Si tratta sicuramente di una clausola diversa dalla clausola risolutiva espressa contenuta nel successivo articolo 11 della convenzione, che richiama l'articolo 1453 del codice civile in materia di risoluzione del contratto per inadempimento di uno dei contraenti. Quest'ultima non può essere considerata come una mera clausola di stile, come affermato dall'istante.

Si tratta, infatti, di una clausola che agisce direttamente sull'efficacia del negozio giuridico ed alla quale si collegano effetti sostanziali diversi ed ulteriori rispetto a quelli derivanti dall'esercizio del potere di revoca di cui all'articolo 7.

Il richiamo all'art. 1453 del codice civile, consente all'ente erogatore di agire in giudizio per ottenere, eventualmente, l'adempimento delle prestazioni oppure la risoluzione del contratto, ed in ogni caso il risarcimento del danno subito.

Al riguardo, si osserva che il danno che la Regione ... può subire dall'eventuale inadempimento dell'XX non è solo quello genericamente connesso ad un utilizzo non proficuo dei fondi erogati. Dalla lettura del progetto esecutivo, allegato alla convenzione, emerge chiaramente che il progetto di formazione ... per la creazione di figure professionali, mediche e paramediche, altamente specializzate nell'attività di gestione di trapianti di organi, risponde ad un interesse specifico e diretto della Regione

Nel progetto esecutivo è indicato che l'XX nasce da un rapporto di collaborazione tra enti del servizio sanitario e privati; la Regione ..., in particolare tramite alcune aziende sanitarie, partecipa al capitale sociale dell'istituto.

Nel progetto si legge che la Regione , attraverso la creazione dell'XX *“si è dotata di un nuovo modello di gestione ospedaliera che punta essenzialmente all'introduzione di know-how e alla qualificazione delle risorse umane” e “consentirà di acquisire in tempi brevissimi potenzialità diagnostiche e terapeutiche, tecnologie, competenze e conoscenze, anche in campo manageriale, il cui sviluppo risulterà di grandissimo interesse e utilità per il servizio sanitario regionale e nazionale.”*

Il progetto di formazione, affidato all'XX, s'inserisce in un più ampio programma regionale che consentirà *“oltre al riequilibrio territoriale dell'offerta di prestazioni sanitarie di qualità e alla razionalizzazione delle risorse finanziarie regionali, l'avvio di processi di riqualificazione delle strutture*

sanitarie della regione e il progetto ... consentirà la qualificazione delle risorse umane nelle stesse operanti.”

In tale ottica è evidente che i contributi erogati non possono essere considerati a fondo perduto, cioè svincolati da qualsiasi rapporto ed obbligo contrattuale. La Regione ..., dunque, eroga i contributi nell'ambito di un rapporto contrattuale con il quale l'XX s'impegna a svolgere un'attività formativa nell'interesse diretto e preponderante dell'ente erogatore, oltre che, in via sussidiaria, nell'interesse generale della collettività.

Né può rilevare il fatto, come sostenuto dall'istante, che dalla convenzione non derivano incrementi nella sfera patrimoniale dell'erogatore del contributo. L'interesse che la Regione ... intende perseguire, ossia la qualificazione delle risorse umane operanti nelle strutture sanitarie della regione, è collegato al raggiungimento dei suoi scopi istituzionali in materia di sanità pubblica, e, anche se di difficile qualificazione, rappresenta sicuramente un interesse giuridicamente rilevante.

Al riguardo, si ricorda che la giurisprudenza (vedasi sentenze della Corte di Cassazione 9 marzo 1971, n. 649 e 10 aprile 1964, n. 835) e la dottrina riconoscono carattere patrimoniale a prestazioni intrinsecamente non dotate di tale connotazione, qualora le parti le abbiano dedotte in contratto come corrispettivo di prestazioni a carattere patrimoniale. Inoltre, è stato affermato anche che l'apposizione di una clausola risolutiva espressa manifesta di per sé l'esistenza di un interesse patrimoniale da parte del soggetto erogatore al completo adempimento del contratto.

In conclusione, i contributi erogati dalla Regione ... nell'ambito del progetto di formazione rilevano ai fini dell'IVA, seppure in regime di esenzione, ai sensi dell'art. 14, comma 10, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, assumendo la natura di corrispettivi per la prestazione di servizi.

Si fa presente, infine, che tale interpretazione, fondata sulla sostanza del contratto, è anche confermata dall'art. 13 della convenzione, nel quale le parti

richiamano specificamente l'applicazione delle disposizioni dell'art. 14, comma 10, della legge citata.

La risposta di cui alla presente risoluzione, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.