

- DIRITTO E GOVERNANCE DELL'ECONOMIA CIVILE -

LE CONVENZIONI TRA P.A. E ASSOCIAZIONI SONO EQUIPARABILI AD UN CORRISPETTIVO (E COME TALE ASSOGGETTABILE AD IVA)

**Associazioni non profit e convenzioni: no
rimborso spese, si corrispettivi – Ag. Entrate
interpello 909-858/19**

Alceste Santuari, Università di Bologna

Con la risposta all'interpello n. 909-858/2019, l'Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale dell'Emilia Romagna interviene sul tema delle convenzioni tra enti locali ed Enti del Terzo settore ritenendo il rimborso delle spese previsto in tali convenzioni equiparabile ad un corrispettivo e, conseguentemente, assoggettabile ad IVA.

La risposta dell'Amministrazione finanziaria in oggetto merita particolare attenzione atteso che in essa sono contenute numerose affermazioni che non trovano conferma nel dato normativo vigente in tema di associazioni senza scopo di lucro.

L'interpello prende avvio da parte di un comune che intendeva, previo esperimento di procedura comparativa, concedere in comodato d'uso gratuito ad un'associazione un immobile di proprietà affinché al suo interno venisse realizzato un progetto avente finalità di interesse generale. Attraverso la valutazione operata da apposita commissione, il comune avrebbe stipulato con l'associazione che avesse presentato il progetto migliore (rectius: proposta progettuale, non offerta economicamente più vantaggiosa) un'apposita convenzione per disciplinare sia l'utilizzo dell'immobile sia la realizzazione delle azioni e delle attività necessarie per conseguire la finalità di interesse generale.

Quella de qua è una procedura che gli enti locali possono legittimamente esperire ai sensi del combinato disposto degli artt. 71 e 56 del d. lgs. n. 117/2017 (Codice del terzo settore).

Nello specifico, l'art. 56 (comma 4) individua i "tratti essenziali" delle convenzioni di nuovo conio previste dalla riforma del terzo settore, segnatamente:

-) il mero rimborso delle spese (per il quale, nel caso di specie, era stato individuato un tetto massimo percentuale della spesa sostenuta e la somma massima erogabile);
-) la durata del rapporto;
-) l'eventuale qualifica professionale delle persone impegnate nelle attività convenzionate;
-) le modalità di coordinamento dei volontari e dei lavoratori con gli operatori dei servizi pubblici;
-) le modalità di risoluzione del rapporto;
-) le forme di verifica delle prestazioni e di controllo della loro qualità e la verifica dei reciproci adempimenti.

Al fine di comprendere la posizione espressa dall'Agenzia delle Entrate nel caso in argomento, è opportuno ricordare che la medesima Agenzia, con la circolare n. 34/E del 21 novembre 2013, aveva ribadito che un contributo (pubblico) assume rilevanza ai fini IVA qualora "nella convenzione, che disciplina il rapporto con il soggetto beneficiario, siano presenti elementi quali clausole risolutive, penali o, comunque, in generale, quando con la sottoscrizione dell'accordo, si realizza una obbligazione di fare – non fare – permettere tale da concretizzare un rapporto di tipo giuridico sinallagmatico".

Nella risposta all'interpello che qui interessa, la Sezione Regionale ritiene che si registri un corrispettivo nel caso di:

- a) erogazioni che conseguono alla stipula di contratti ai sensi del Codice dei contratti pubblici, che individua un soggetto economico, ad esito di procedura ad evidenza pubblica, che si impegna a fornire una prestazione alla P.A. la quale, a sua volta, si impegna ad erogare una somma di denaro;
- b) erogazioni effettuate in cambio di prestazione rese fuori e in deroga alle regole del d. lgs. n. 50/2016, come nel caso di particolare settori strategici;
- c) la previsione di una clausola risolutiva espressa o del risarcimento in caso d'inadempimento ovvero, in mancanza di tali ultime clausole, la previsione di una responsabilità contrattuale da inadempimento.

Per contro, l'Agenzia delle Entrate ritiene che si possa individuare un contributo pubblico:

- i) quando l'erogazione è legata al verificarsi di un presupposto definito normativamente ed è la norma stessa che la identifica come aiuto o agevolazione;
- ii) quando l'erogazione è attribuita in esito ad un procedimento avviato a norma dell'art. 12, l. n. 241/1990 e di un conseguente provvedimento attributivo di vantaggi economici;
- iii) quando l'erogazione sia attribuita in esito a un procedimento definito a livello comunitario e attuale nell'ordinamento nazionale attraverso bandi e delibere di enti pubblici;
- iv) quando l'erogazione sia effettuata dall'ente pubblico in qualità di socio, quale apporto di capitale nell'ambito di un rapporto associativo.

Alla luce di quanto sopra descritto, l'Agenzia delle Entrate ha considerato il contributo erogato dal comune alla stregua di un corrispettivo poiché si tratterebbe – a giudizio dell'Amministrazione Finanziaria – di un rapporto sinallagmatico, nel quale l'associazione beneficiaria del contributo si "obbliga a specifici adempimenti nell'interesse diretto e preponderante del Comune, oltre che in via sussidiaria nell'interesse generale della collettività". A ciò si aggiunga che nella convenzione – come stabilito dall'art. 56, comma 4, si stabiliscono le modalità per risolvere il rapporto convenzionale. Infine, l'Agenzia sottolinea che la qualificazione del contributo pubblico quale corrispettivo non può essere negata dal fatto che il "comune non sia tenuto all'erogazione del contributo e possa riserbarsi di non erogarlo". A giudizio dell'Amministrazione finanziaria risulta "positivamente indicativo il fatto che [il comune] possa decidere di riconoscerlo, qualora individui un corretto perseguimento delle finalità individuate in convenzione".

La posizione espressa dall'Agenzia sorprende per almeno tre ragioni che si cercherà di esporre di seguito.

La prima attiene alla fonte di produzione della norma che consente agli enti locali di stipulare convenzioni con le associazioni: è infatti l'art. 56 che individua il percorso (valutazione

comparativa), le modalità (la convenzione) e i contenuti della medesima. L'azione degli enti locali è dunque positivamente ancorata nella riforma del terzo settore, che attribuisce alla P.A. – ad esito di confronto comparativo – di individuare l'associazione con la quale – anche a seguito di proposta proveniente dalla medesima o da altre associazioni (cfr. art. 55, comma 3 CTS, che opera un espresso riferimento alla l. n. 241/1990) – definire la convenzione.

La seconda ragione di sorpresa riguarda gli scopi della convenzione. L'art. 56, comma 1 finalizza le convenzioni "allo svolgimento in favore di terzi di attività o servizi sociali di interesse generale[...]". Si tratta, pertanto, di attività non rivolte alla P.A. procedente e quindi non configurabili alla stregua di attività strumentali alla stessa, come potrebbe essere un'attività di manutenzione del verde comunale da parte di una cooperativa sociale di tipo b). Le attività di interesse generale, si potrebbe affermare, sono naturaliter rivolte alla collettività e non alla P.A., a meno di ritenere (ancora) gli enti pubblici come gli unici interpreti del bene comune (cfr. a contrariis art. 2 Cost.).

La terza ragione riguarda i contenuti della convenzione, tra i quali – come peraltro ribadito anche nel caso di specie – si annovera anche il rimborso delle spese alle associazioni convenzionate. Per quanto in questa sede interessa in modo particolare, si richiama l'obbligatorietà (non l'opzione) di riconoscere alle associazioni convenzionate il solo rimborso delle spese. Benché quest'ultimo non possa (ovviamente) paragonarsi alla gratuità (come peraltro, erroneamente era stato sostenuto dal Consiglio di Stato nel parere di luglio 2018), non può nondimeno essere equiparato ad un corrispettivo. In quest'ottica, pur ammettendo che l'ordinamento giuridico valorizzi e riconosca in modo particolare rapporti di carattere sinallagmatico e si trovi in difficoltà, conseguentemente, ad accogliere, accettare e riconoscere altri tipi di rapporti, non può revocarsi in dubbio che le convenzioni rappresentano il momento finale di un rapporto di partnership tra P.A. ed enti associativi (e di terzo settore in genere) nel quale (come peraltro anche ribadito da ANAC in passato oltre che dalla giurisprudenza amministrativa, commentata su questo sito) i due soggetti (pubblico e privato non profit) condividono obiettivi, modalità di azione, finalità degli interventi. Ne consegue che le convenzioni (nomen iuris affatto diverso da contratto) non contemplano un soggetto affidante (la P.A.) e un soggetto (economico) affidatario, come nel caso classico degli appalti. L'Associazione convenzionata, in questo senso, si impegna a realizzare un obiettivo condiviso: certo si impegna a fronte di un riconoscimento economico che, come nel caso di specie, non copre nemmeno tutti i costi sostenuti. Ma l'Associazione, impegnandosi, si rende responsabile delle azioni e degli interventi dedotti in convenzione, sui quali la P.A. – in questo caso sì – quale ente esponenziale della collettività locale e quale ente che eroga il contributo – svolge la propria (opportuna e raccomandabile) azione di controllo, verifica e monitoraggio. Azione dalla quale può anche discendere – come peraltro deve essere previsto nelle convenzioni di cui all'art. 56, comma 4 CTS – la necessità di risolvere il rapporto convenzionale. E questa circostanza eventuale – a parere di chi scrive – non può assurgere ad indice di corrispettività del rapporto convenzionale, poiché è nella "natura delle cose" che la P.A. si riserva di censurare eventuali comportamenti ovvero

inadempimenti che, prima di essere contrattuali, attengono alla possibile mancata realizzazione della finalità comune e condivisa (come riportato nella convenzione di cui si discute). Si deve, al riguardo, peraltro, segnalare che le convenzioni possono altresì prevedere la risoluzione del rapporto sotteso alle medesime su istanza dell'associazione nei casi in cui, per esempio, la P.A. dovesse risultare morosa nell'effettuazione del rimborso delle spese ovvero quando dovesse risultare compromesso lo schema valoriale e finalistico sul quale la convenzione era stata sottoscritta.

Il Codice del terzo settore ha disegnato – e gli artt. 56 e 71 ne sono un paradigma – un sistema di rapporti tra P.A. ed enti non profit fondato sulla condivisione e non sulla competizione (anche, se come è stato già sottolineato, si richieda una valutazione comparativa tra diverse associazioni), circostanza che esclude la possibilità che si instaurino rapporti sinallagmatici.

AICCON

**Associazione Italiana per la promozione
della Cultura della Cooperazione e del Non Profit**

P.le della Vittoria 15

47121 Forlì (FC)

@AICCONnonprofit

www.aiccon.it