



**Università degli Studi della Tuscia Viterbo**

**Oggetto:** natura corrispettiva e non corrispettiva delle somme dovute a rendicontazione dalla società DTT Scarl all'Ateneo e oneri ripartiti funzionamento – rilevanza IVA

**Quesito a mezzo e-mail del 06/04/2023**

Riferimento Nota DG 6 aprile 2023\_Richiesta parere Magrini-signed\_prot. 7085.

*L'Università della Tuscia è socio di Divertor Tokamak Test Scarl, società consortile a responsabilità limitata, senza fini di lucro, partecipata da soggetti pubblici e privati, controllata dall'Enea e dall'ENI Spa, avente lo scopo di promuovere, nell'interesse dei soci, la ricerca scientifica, in particolare applicata, lo sviluppo tecnologico e la diffusione dei risultati nel settore della Fusione Termonucleare Controllata.*

*Nello svolgimento della propria attività, la Società si avvale prioritariamente del personale e delle strutture e dei servizi di progettazione e ricerca messi a disposizione dai Soci, sempre che l'offerta sia qualitativamente adeguata, disponibile nei tempi dovuti ed economicamente competitiva. Le condizioni e le modalità di utilizzo da parte della Società di personale e risorse (know-how, tecnologie, laboratori, strutture e attrezzature di ricerca, etc.) messe a disposizione dai Soci, sono disciplinate da appositi regolamenti interni o da specifica pattuizione.*

*Gli accordi quadro sottoscritti con i soci (Allegato 1) prevedono che i soci stessi contribuiscano alle spese di funzionamento della DTT Scarl, secondo quanto previsto dall'art. 8, co. 1 dello Statuto (Allegato 2), mediante un contributo in natura o in denaro in proporzione alla propria partecipazione al capitale sociale. In particolare, il contributo del Socio per i Costi di Funzionamento viene determinato pro-quota in rapporto al valore massimo del contributo dei Soci per i costi di funzionamento, ovvero i costi relativi a tutti i servizi necessari al funzionamento della Scarl, (tra cui l'ingegneria, la ricerca, il costo del personale distaccato dai Soci e la copertura dei costi vivi di DTT). I suddetti Costi di Funzionamento sono stimati in Euro 130.000.000,00 per l'intera durata del progetto. Il documento di programmazione annuale della Società, come approvato dall'Assemblea dei Soci, determinerà l'ammontare dei Costi di Funzionamento della Società per il singolo anno.*

*Al termine di ciascun esercizio a consuntivo, i soci provvedono a quantificare l'ammontare effettivo del contributo fornito al consorzio, senza alcun mark-up, limitandosi a riaddebitare i costi effettivamente sostenuti nell'esercizio delle proprie attività istituzionali.*

*Qualora l'importo del contributo in natura come descritto fornito dal socio sia superiore all'importo del contributo pro-quota alle spese di funzionamento della società a consuntivo, l'eccedenza verrà rimborsata dal consorzio o, eventualmente, compensata, anche parzialmente, con i contributi dovuti nel futuro, senza richiesta di rimborso a DTT. Qualora, invece, il contributo del Socio a consuntivo risulti inferiore alla percentuale di partecipazione in DTT, il Socio si impegna a corrispondere la differenza negativa come integrazione del contributo previsto per l'esercizio successivo.*

*In data 27/9/21 DTT Scarl ha presentato istanza di Interpello all'Agenzia delle Entrate al fine di veder riconosciuta la correttezza della non applicabilità dell'Iva ai sensi dell'art. 4, quarto comma,*



del DPR n. 633/72 ai rimborsi ad un socio per contributi alle spese di funzionamento, sotto forma di contributi in natura, versati in eccesso.

Con risposta all'interpello 956-3130/2021 (Allegato 3) l'agenzia delle entrate si è espressa, con riferimento alla circolare n. 34/E del 22 novembre 2013, in questo modo: "Le somme erogate dai soci - ivi incluso, ovviamente, il socio avente soggettività di diritto pubblico - in base alle norme del codice civile, quali apporti di capitale, esposti in bilancio all'interno del patrimonio netto, non possono essere considerate corrispettivi di prestazioni di servizi in quanto si inseriscono nell'ambito del rapporto associativo e non sono collegate ad alcuna controprestazione da parte del beneficiario (apporti di capitale e coperture di disavanzi). Nel caso in esame non è ravvisabile un rapporto sinallagmatico tra le parti restando gli apporti (finanziari o in natura) nell'ambito del contributo dovuto dal socio come determinato nell'ambito del Piano Annuale delle attività. Dunque, alla luce delle considerazioni sopra esposte, si ritiene che gli eventuali rimborsi resi dall'Istante al socio, che ha fornito un contributo "in natura" eccedente quello dallo stesso ordinariamente dovuto, siano delle mere movimentazioni di denaro e, come tali non soggetti a IVA, tenuto conto altresì che il socio stesso potrebbe imputarle nuovamente a contributo rispetto ai costi di funzionamento dell'esercizio successivo."

Pertanto, le somme versate dai soci nell'ambito di rapporti associativi non sono imponibili se manca un corrispettivo a fronte di una specifica prestazione. Diversamente se sono destinate a compensare dei servizi resi a vantaggio dei soci, le somme saranno imponibili ai fini IVA, sussistendo il nesso causale tra versamento e prestazione.

L'Agenzia delle Entrate nella citata risposta all'interpello, evidenzia che, nel caso specifico, non sussiste alcun nesso sinallagmatico e pertanto ritiene che gli eventuali rimborsi resi dal DTT al socio che ha fornito un contributo "in natura" eccedente da quello pattuito nell'accordo, devono considerarsi delle semplici movimentazioni di denaro non soggette a Iva.

In data 3 aprile 2023 DTT Scarl trasmette all'AdE un nuovo interpello (Allegato 4) al fine di ottenere un ulteriore parere riguardo la possibilità di applicare il regime di non imponibilità, in applicazione dell'art. 4, comma 4, del DPR 26 ottobre 1972 n. 633, alle note di debito che i soci dovranno emettere al consorzio in ragione delle spese sostenute per gli esercizi 2021 e 2022 a titolo di contributo in natura alle spese di funzionamento, nonostante non sia stato previsto e contabilizzato preliminarmente un accantonamento in apposita riserva di patrimonio dei contributi dei soci, come invece richiesto nella circolare richiamata dall'AdE.

Tutto ciò premesso, si ritiene che l'attività svolta dall'Università a favore di DTT Scarl rientri nell'esercizio di attività per sua natura istituzionale e sia stata effettuata a titolo di contribuzione alle spese di funzionamento al consorzio, in conformità dello statuto e degli accordi sottoscritti.

Conseguentemente si ritiene che sia sufficiente l'emissione di una nota di debito in regime di non imponibilità, in applicazione dell'art. 4, comma 4, del DPR 26 ottobre 1972 n. 633, non ravvisando un rapporto di natura sinallagmatica della prestazione e quindi non commerciale. Al riguardo si richiede un parere in merito alla correttezza dell'interpretazione fornita, tenuto conto che, come rilevato dalla società, le somme erogate dai soci, quali apporti di capitale, non sono state esposte in bilancio all'interno del patrimonio netto, come invece richiesto dalla circolare richiamata dall'AdE.

Inoltre, si segnala che DTT Scarl, con nota del 20/03/2023 (Allegato 5), ha comunicato ai soci di essere disponibile, nelle more della definizione dell'interpello, ad erogare un acconto sulle rendicontazioni 2022.

A questo ultimo proposito si richiede un parere circa l'opportunità e la correttezza di incassare, da parte dell'Università, un acconto nelle more di definizione di un interpello.



Allegati:

- 1) All\_1\_559\_accordo\_Quadro\_TUSCIA\_DEF\_signed;
- 2) All\_2\_Statuto;
- 3) All\_3\_Risposta AdE Interpello DTT\_2021;
- 4) All\_4\_279\_Interpello\_DTT;
- 5 All\_5\_2023\_230\_Aconto\_rendicontazioni.

### **Esame e risposta al quesito del 28/04/2023**

Ho operato l'esame dei documenti pervenuti in riferimento alla richiesta di parere ed in merito mi è possibile esporre quanto segue.

In primo luogo ritengo che la presentazione della seconda istanza d'interpello da parte della società consortile poteva essere evitata, in quanto la medesima DTTScarl aveva già una risposta dell'Agenzia delle entrate, ottenuta il 23 dicembre 2021 n. 956-3130/2021 ad istanza d'interpello presentata il 27 settembre 2021, che, a mio avviso, poteva essere pienamente soddisfacente rispetto alla definizione di totale irrilevanza IVA sui conferimenti anche in natura da parte dei consorziati.

L'unico elemento di peculiarità che potrebbe – teoricamente - determinare un diverso orientamento da parte dell'Agenzia delle entrate nella risposta, rispetto alle conclusioni contenute nella risposta alla prima istanza d'interpello del n. 956-3130/2021 (e che avrebbe spinto alla presentazione dell'istanza oltre all'aperta ritrosia dei consorziati enti pubblici ad emettere fatture per operazioni che non hanno natura sinallagmatica), sarebbe costituito dalla precisazione per cui il contributo per le spese sostenute nel corso dell'anno 2021 da parte dei consorziati a titolo di contributo in natura alle spese di funzionamento “... non sia stato previsto e contabilizzato preliminarmente un accantonamento in apposita riserva di patrimonio dei contributi dei soci ...” e ciò parrebbe contrario a quanto fissato come apparente condizione vincolante dall'Agenzia delle entrate nella risposta ad interpello.

Quest'ultima, riprendendo le indicazioni della circolare 34/E/2013 in materia di contributi erogati dalle pubbliche amministrazioni e la distinzione fra corrispettivi rilevanti IVA e operazioni irrilevanti per carenza del presupposto oggettivo, afferma che “... Le somme erogate dai soci - ivi incluso, ovviamente, il socio avente soggettività di diritto pubblico - in base alle norme del codice civile, quali apporti di capitale, esposti in bilancio all'interno del patrimonio netto, non possono essere considerate corrispettivi di prestazioni di servizi in quanto si inseriscono nell'ambito del rapporto associativo e non sono collegate ad alcuna controprestazione da parte del beneficiario (apporti di capitale e coperture di disavanzi)...”.

Ad avviso dello scrivente l'aspetto e la circostanza evidenziata e posta alla base dell'esigenza di riproporre un nuovo interpello, ha eminentemente natura formale e non sostanziale per le motivazioni che verranno nel proseguo esposte che partono dal presupposto che la natura non sinallagmatica delle prestazioni non può derivare dalla mera rappresentazione nel bilancio di esercizio della società (a conto economico o a patrimonio netto), ma dal carattere intrinseco del rapporto fra le parti in ordine, da un lato (in capo alla società consortile) delle funzioni ed esigenze tipiche del committente e, dall'altro (in capo al consorziato, in questo caso il Vostro Ateneo), le



caratteristiche ed attività, nonché comportamenti tipici del prestatore. Si rileva che manca anche un quadro contrattuale capace e coerente al sostenere questa tesi.

Probabilmente appare avere maggiore rilevanza quanto affermato dalla prima risposta ad interpello del 2021 nel passaggio in cui richiama la risoluzione 4 febbraio 1991 (prot. n. 431143) e dove chiarisce che le somme versate dai soci nell'ambito di rapporti associativi:

- non configurano, di norma, ipotesi impositive, per carenza dei presupposti oggettivi, in quanto non costituiscono il corrispettivo di specifiche prestazioni di servizi ed evidenziano, in definitiva, operazioni finanziarie poste in essere nell'ambito del rapporto organico che lega gli associati all'ente associativo;
- sono corrispettivi invece che danno luogo ad operazioni rilevanti agli effetti dell'IVA, se sussiste il nesso sinallagmatico tra il versamento di somme e le prestazioni di servizi rese a diretto vantaggio dei singoli soci, cioè nelle ipotesi in cui i contributi sono diretti a compensare determinati ed individuati servizi, resi ai soci dall'organismo associativo.

Per chiarire la condizione di erogazione, è di assoluta rilevanza l'articolo 8 (obblighi dei soci) dello statuto dove, per quanto di specifico interesse, si prevede che:

*“1. I Soci sono obbligati: ... b) a contribuire ai costi di funzionamento della Società deliberati dall'Assemblea dei Soci, ai sensi dell'articolo 2615-ter del Codice Civile, in base ai piani annuali e triennali di attività; ...”, i consorziati sono obbligati a realizzare i conferimenti che vengono richiesti espressamente e non si configura al proposito alcuna corrispettività;*

*“... Ciascun Socio, sulla base di appositi accordi e nel rispetto delle procedure previste dal proprio ordinamento, si obbliga a mettere a disposizione della Società le conoscenze tecniche, le capacità professionali e le risorse infrastrutturali, strumentali e di personale necessarie, a giudizio dell'Organo di Amministrazione, alle attività progettuali realizzative e gestionali finalizzate alla costruzione e gestione sperimentale del progetto DTT e per il migliore conseguimento dell'oggetto sociale”, questo costituisce una modalità di realizzazione del conferimento previsto dalla lettera b) dello statuto ed ha certamente natura contributiva e non corrispettiva. Non si realizza infatti il diretto vantaggio a favore del consorziato invocato come circostanza a sostegno della corrispettività dell'operazione;*

*“2. I Soci, ai sensi dell'articolo 2605 del Codice Civile, si obbligano a consentire i controlli e le ispezioni da parte dell'Organo di Amministrazione al fine di accertare l'esatto adempimento delle obbligazioni assunte nei confronti del Consorzio”, quindi le obbligazioni non hanno natura contrattuale nell'adempimento del rapporto di fornitura o commerciale, ma si sviluppano nell'ambito delle regole civilistiche che disciplinano il rapporto consortile;*

*“3. Sui ritardati versamenti sono dovuti gli interessi di mora pari al doppio del tasso legale, comunque nei limiti di legge, ferma restando l'applicazione dell'articolo 2466 del Codice Civile”, questo rafforza il principio dell'obbligazione consortile collegata alla realizzazione dei conferimenti dovuti dai consorziati;*

*“4. L'Organo di Amministrazione stabilisce, a rendicontazione avvenuta, la ripartizione pro-quota tra i Soci dei costi relativi alle spese di funzionamento della Società e ne determina le eventuali compensazioni tra gli stessi, ai fini della determinazione dei relativi contributi di cui al precedente comma 1 nella misura corrispondente alla quota di partecipazione di ciascun Socio”, in tal modo si completa e definisce il presupposto dell'assenza di corrispettività in merito ai conferimenti richiesti che sono esattamente commisurati alla partecipazione alla società e non all'accesso a prestazioni che non sussistono.*



Assume poi valore essenziale la verifica dell'estrinsecazione specifica del rapporto che si realizza a valle delle previsioni statutarie all'interno dell'accordo sottoscritto dalla Vostra Università e da DTT Scarl, rispettivamente in data 23 giugno e 17 novembre 2022, dove le parti (Consorzio e consorziato) intendono disciplinare il contributo del "Socio" alle attività consortili della DTT Scarl, secondo quanto previsto dall'articolo 8, comma 1 dello Statuto della DTT Scarl. Oltre al resto vi si prevede che il contributo del Socio per i Costi di Funzionamento sarà determinato pro-quota in rapporto al valore massimo del contributo dei Soci per i costi di funzionamento, ovvero i costi relativi a tutti i servizi necessari al funzionamento della Scarl e non verranno applicati costi forfettari. Mancano tutti i presupposti caratteristici di un rapporto a prestazioni corrispettive.

Pertanto, in tale quadro, per qualificare correttamente il rapporto fra la società consortile ed i consorziati conferenti, appare opportuno fare anche riferimento alle conclusioni che derivano dall'orientamento in materia della Corte di Giustizia Europea, la quale afferma 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). In questo senso per tutto quanto esposto non vi sarebbe alcun rapporto giuridico rilevante agli effetti dell'IVA.

Di conseguenza le soluzioni interpretative offerte dalla società consortile nell'istanza d'interpello prodotta nel mese di aprile di cui al documento allegato 4), in precedenza indicato nell'esposizione del quesito, che sinteticamente affermano di ritenere che:

- le note di debito dei soci relative alle contribuzioni al consorzio per l'anno 2021, sia esse in natura che in denaro, debbano essere emesse "non soggette a IVA", per mancanza del requisito soggettivo di cui all'art. 4 del DPR 633/1972 e di quello oggettivo di cui agli artt. 2 e 3 del medesimo DPR, anche se contabilmente non preventivamente accantonate in apposita riserva patrimoniale, ma comunque previste nel bilancio preventivo per l'anno 2021;
- gli eventuali rimborsi resi dall'istante ai soci che hanno fornito un contributo in natura eccedente quello stesso ordinariamente dovuto, per l'anno 2021, sono da considerare mere movimentazioni di denaro, e come tali non soggette a IVA;
- il ribaltamento ai soci dei costi di esercizio, comprensivi di tutte le spese di funzionamento, per l'anno 2021, sono da considerare non soggetti a IVA, in quanto assimilabile al bilancio consuntivo del consorzio che quantifica l'esatto importo pro-quota dei contributi a carico del singolo socio;
- la stessa presente impostazione dell'anno 2021 viene utilizzata per l'anno 2022 se necessario;

sono certamente condivisibili e coerenti al quadro normativo e regolamentare degli effettivi rapporti esistenti fra le parti ed in particolare nascono dallo statuto, sugli obblighi dei soci, e dagli accordi attuativi che ogni consorziato sottoscrive con DTT Scarl per disciplinare i relativi conferimenti in natura in luogo di quelli in denaro.

Certamente nessuna prestazione viene commissionata dal Consorzio ai consorziati e nessuna effettiva prestazione viene resa dai consorziati al consorzio, o comunque anche il contrario: si tratta solo di conferimenti privi di rilevanza IVA. La fatturazione con IVA da parte dei consorziati al consorzio e allo stesso tempo dal Consorzio ai consorziati, porrebbe anche questioni di indebita errata fatturazione per operazioni che, effettivamente, non sono state poste in essere questo a





prescindere dalla caratteristica dei consorziati anche se trattasi di soggetti operanti in regime d'impresa, cioè enti commerciali (e non è il caso del Vostro Ateneo).

La risposta dell'Agenzia delle entrate alla istanza d'interpello presentata dalla società Consortile (in data 03/04/2023, prot. DTT/2023/279/PRE), non dovrebbe esprimersi in senso contrario rispetto a queste conclusioni in quanto, a mio giudizio, non ci sarebbero elementi nuovi e significativi, dal punto di vista sostanziale, rispetto alle indicazioni che si ricavano dalla risposta al primo interpello n. 956-3130/2021. Non appare corretto infatti dare enfasi alla destinazione della rappresentazione contabile delle risorse e conferimenti nel bilancio della consortile. Certamente le somme che annualmente venissero richieste e versate dall'Ateneo al Consorzio DTT, per il ribaltamento ai soci dei costi di esercizio, comprensivi di tutte le spese di funzionamento, dello stesso DTT, dovute in quanto non bastanti i conferimenti effettuati in natura (personale, assegnisti di ricerca, costi per beni o servizi, ecc.), non dovrebbero risultare da fattura (emessa dal consorzio DTT) e non verrebbero contabilizzate dall'Ateneo nel conto economico come costo per servizi, bensì come trasferimenti al soggetto partecipato; tantomeno questi oneri verrebbero iscritti fra le immobilizzazioni finanziarie ad incremento del valore della partecipazione DTT.

Tuttavia seppure non creduta l'ipotesi che l'Agenzia delle entrate si esprima riconoscendo la natura corrispettiva delle operazioni esposte, appare prudente suggerire di astenersi dal richiedere il versamento dell'anticipo al consorzio DTT, in attesa che si formi la risposta all'interpello e in ogni caso si consiglia di evitare l'emissione di qualsiasi documento in questa fase. Fra l'altro, nel caso in cui la risposta qualifichi le operazioni in argomento prive dal sinallagma e quindi irrilevanti IVA, si nutrono dubbi sulla necessità che i consorziati debbano emettere una fattura, anche se in regime di non assoggettamento ad IVA ai sensi dell'articolo 4 del Dpr. 633/1972. Dovrebbe risultare in tal caso sufficiente l'esposizione delle risultanze delle rendicontazioni sia lato Consorzio, sia lato consorziati, in apposito estratto conto completamente estraneo alla fatturazione elettronica.

Ciò detto in merito alla nota DTT del 20 marzo 2023, prot. 2023/DTT/230 /CFO (ad oggetto: acconto rendicontazioni 2022), giunta al Vostro Ateneo, dove si richiede la sottoscrizione per accettazione e si evidenzia che “... *qualora, in sede di verifica, le strutture aziendali e la società di revisione evidenziassero delle criticità relative alla rendicontazione di tutta, o parte, dell'attività svolta nell'annualità 2022, DTT imputerà l'anticipo versato come corrispettivo per le attività 2021 (e, qualora non sufficienti, a quelle 2023). Al fine di poter dare corso a quanto descritto vi preghiamo di restituirci la presente controfirmata in senso di totale accettazione*”, consiglio di astenersi dalla sottoscrizione anche ove decidiate di accedere alla percezione dell'anticipo. Tale indicazione in quanto la sottoscrizione per accettazione della nota potrebbe essere considerata in prospettiva dal consorzio DTT come acquiescenza alla qualificazione delle suddette somme come remunerative di una prestazione in quanto asseritamente qualificate come corrispettivi.

Sperando di avere fornito esauriente risposta per il caso esaminato, resto a disposizione per ogni eventuale ulteriore chiarimento in merito e porgo cordiali saluti.

Marco Magrini