



NOTIZIE

APPROFONDIMENTI »

COME FARE »

SERVIZI »

DOCUMENTAZIONE »

DALLE REGIONI »

Siete in: Home \ Convenzioni \ Imposte e tasse \ IVA \ Notizie \ Risorse per il Terzo Settore \ Circolare 34/E su Iva e contributi pubblici: il parere dell'esperto

CONVENZIONI

 0

Circolare 34/E su Iva e contributi pubblici: il parere dell'esperto

20/01/2014 11:53 AM

In risposta ad un quesito ricevuto, pubblichiamo il parere sul tema in oggetto da parte del consulente Infocontinua dr. Sergio Ricci.

Introduzione

Gli enti non profit svolgono un'attività sempre più importante e diversificata nella nostra società. In questa prospettiva si colloca la possibilità che soggetti diversi dall'amministrazione pubblica possano costituire e gestire attività sociali di interesse generale, sia in convenzione oppure attraverso l'erogazione di appositi contributi da parte delle pubbliche amministrazioni. Di conseguenza, dei fondi pubblici vengono erogati anche alle organizzazioni non profit come quella che pone il quesito, con tutte le conseguenze ed i risvolti che questo comporta, anche di natura fiscale.

La stessa Agenzia delle Entrate non è nuova ad esprimersi su tali tematiche, e con la **C.M. 34/E** del 21 novembre 2013 da ultimo ha chiarito nuovamente tale aspetto in termini tributari, in particolar modo fornendo un chiarimento riepilogativo sull'inquadramento ai fini IVA dei contributi erogati da amministrazioni pubbliche.

E' giusto quindi comprendere subito tale aspetto: **non c'è stata nessuna nuova legislazione di riferimento che ha portato all'emanazione di tale circolare.**

E' infatti necessario ricordare in questa sede la presa di posizione storica (richiamata con varie risoluzioni di prassi richiamate in nota specifica) dell'Agenzia delle Entrate sul trattamento tributario dei contributi, già affrontato quindi con vari argomenti di prassi. Se ne riporta un estratto di prassi specifica già esistente dal 2002: *"in linea generale un contributo assume rilevanza ai fini Iva se erogato a fronte di un'obbligazione di dare, fare, non fare o permettere, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive. Il contributo assume quindi natura onerosa e configura un'operazione rilevante agli effetti dell'Iva quando tra le parti intercorre un rapporto giuridico sinallagmatico nel quale il contributo ricevuto dal beneficiario costituisce il compenso per il servizio effettuato o per il bene ceduto. Di contro, l'esclusione dal campo di applicazione dell'Iva si configura ogni qualvolta il soggetto che riceve il contributo non diventa obbligato a dare, fare, non fare o permettere alcunché in controprestazione. Così in generale i contributi a fondo perduto, ossia quelli versati non in contropartita di una prestazione di servizi o di una cessione di beni, non sono soggetti ad imposta"* (1).

Diventa quindi importante comprendere, per l'analisi in essere, se un contributo pubblico vada o meno assoggettato ad Iva, e di conseguenza è necessario inquadrare l'aspetto sottostante e quindi i meccanismi di interrelazione e gli accordi sottostanti con le Pubbliche Amministrazioni che attraverso i contributi e/o le convenzioni con gli enti pubblici delegano ed attribuiscono sempre più servizi al Terzo Settore. Questo perché spesso erroneamente si tende a ritenere che le somme versate dagli enti pubblici agli enti non profit siano sempre fuori dall'area dell'imponibilità ai fini IVA, mentre talvolta tale aspetto può non verificarsi come ribadito dalla C.M. 34/2013, ed è necessario un attento esame della specifica ed effettiva sostanziale operazione in essere tra Pubblica Amministrazione ed ente non profit che poi origina il contributo e/o la convenzione.

Il rapporto tra l'ente non profit e la pubblica amministrazione

Si ricorda che le amministrazioni pubbliche hanno l'obbligo (anche legale) del "bureaucratic constraint", cioè l'obbligo di procedere in base a regole ben precise e determinate. Questo vale a maggior ragione quando vengano erogati fondi pubblici. Come noto, il tema della ricomprensione di un contributo di un ente pubblico nell'area istituzionale o nell'area commerciale di un ente non profit è uno dei temi storicamente controversi nella disciplina fiscale degli enti stessi, anche perché la valutazione da parte dell'ente e la relativa ricomprensione in una delle due aree può avere diversi trattamenti e ripercussioni per la natura dell'ente stesso e per la sua disciplina fiscale.

Diversa quindi può essere la rilevanza ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, infatti le erogazioni qualificabili come contributi, in quanto mere movimentazioni di denaro, sono escluse dall'imposta, mentre quelle configurabili come corrispettivi per prestazioni di servizi o cessioni di beni rilevanti ai fini dell'imposta in esame vi sono assoggettate. Questa è la linea guida generale da seguire. Fatta salva tale definizione, quindi, **non è possibile definire, in termini generici e senza esaminare nel dettaglio il caso concreto, l'assoggettabilità o meno ad Iva del contributo pubblico, ma è necessario sempre verificare:**

- o l'aspetto contrattuale sottostante
- o il concreto assetto delle parti

Notizie

- + Aspetti gestionali
- + Attività
- + Comunicazioni
- + Dalle Regioni
- + Giuslavoristica
- + Imposte e tasse
- + Normativa e prassi
- Reporti e ricerche
- + Risorse per il Terzo Settore
- + Soggetti del Terzo Settore

Calendario Scadenze Terzo Settore

GENNAIO 2015					
L	M	M	G	V	S
			1	2	3
5	6	7	8	9	10
12	13	14	15	16	17
19	20	21	22	23	24
26	27	28	29	30	31
« MESE PREC.			MESE		

L'Esperto Risponde (FAQ)

- + Aspetti gestionali
- + Giuslavoristica
- + Imposte e tasse
- + Risorse per il terzo settore
- + Soggetti del terzo settore

Glossario

A-C
D-F
G-M
N-Q
R-Z

Articoli recenti

- o Sostituti d'imposta: versamento ritenute nel mese precedente
- o Sostituti d'imposta: versamento ritenute

- le operazioni poi effettivamente svolte relativamente a tale contributo.

Con la Circolare 34/2013, l'Agenzia delle Entrate ha precisato i criteri, quelli generali e quelli accessori di natura contrattuale specifica, la cui applicazione dovrebbe consentire, comunque, la definizione giuridica e tributaria delle erogazioni da parte delle pubbliche amministrazioni come contributi non assoggettabili ad Iva o come corrispettivi assoggettabili ad Iva e quindi poi la relativa analisi, almeno in prima istanza, da parte di ciascun ente non profit nella "propria azione quotidiana". Vediamo nel dettaglio alcune tipologie specifiche a cui ricondurre i casi pratici.

Contributi non aventi la natura di corrispettivo

Riguardo ad una delle fattispecie particolari, e cioè le somme erogate dai soci, ivi incluso, il socio ente pubblico **per apporti di fondi di dotazione o 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 istituzionale tipico (associativo o fondativo) e quindi non hanno natura sinallagmatica e non vanno assoggettati ad Iva.

Lo stesso può dirsi *"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)".*

Quindi quando la norma originaria che definisce tale contributo definisce l'erogazione **come aiuto o come agevolazione** si può affermare che è un contributo pubblico non avente natura di corrispettivo.

Allo stesso modo si tratta certamente di **contributi non aventi la natura di corrispettivi**, quando l'Amministrazione Pubblica agisce con riferimento all'articolo 12 della **legge 7 agosto 1990, n. 241**, vale a dire: *"La concessione di sovvenzioni, contributi, sussidi ed ausili finanziari e l'attribuzione di vantaggi economici di qualunque genere a persone ed enti pubblici e privati..."*.

Vale a dire quando l'Amministrazione eroga contributi non in base al Codice degli Appalti, ma in base al richiamo di tale norma (art. 12 L. 241/1990) appena citata. Tale norma prevede 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 domande per la concessione dei contributi medesimi**. Sono i contributi che vengono erogati tramite bando e le sovvenzioni, 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 procedenti devono attenersi **e non ad un aspetto di trattativa contrattuale specifica**. Lo stesso si può dire quando il contributo è definito a livello comunitario ed attuato nell'ordinamento domestico attraverso bandi o delibere di organi pubblici. Nei casi sopra descritti possiamo parlare di **contributi non aventi natura di corrispettivo**, e quindi l'Amministrazione Pubblica più che prevedere il rispetto di accordi contrattuali sinallagmatici di natura corrispettiva (che non è possibile perché tali somme non sono così qualificabili) può però prevedere meccanismi di controllo, ad esempio semplificativo, sulla corretta rendicontazione.

Contributi aventi natura di corrispettivo

La circolare definisce due casi in cui sicuramente invece tali erogazioni assumono natura corrispettiva, con tutte le conseguenze relative ai fini Iva, che si trattano in questa sede.

Il primo caso è quello in cui le somme vengono erogate a seguito di contratti stipulati in base al **Codice dei contratti pubblici**.

L'Amministrazione, infatti, quando opera in riferimento a tali norme procede all'individuazione del soggetto che fornisce una prestazione in termini contrattuali.

Il secondo caso opera però anche se i contratti sono stipulati al di fuori o in deroga alle norme del codice dei contratti pubblici quando ad esempio quando il contratto a prestazioni corrispettive regola rapporti per settori esclusi a norma dello stesso codice dei contratti pubblici *"ovvero quando i rapporti sono costituiti con soggetti dai particolari requisiti per i quali gli affidamenti sono effettuati al di fuori delle regole del medesimo codice ..."*

Quindi l'esistenza di contratti, con riferimento "interno" ed "esterno", al Codice dei contratti pubblici, in tali casistiche risulta **elemento determinante per definire il contributo come corrispettivo**.

Altre casistiche di definizione e scelta

I due paragrafi sopra definiscono le casistiche generali nelle quali ciascun ente che riceve le erogazioni può riconoscere senza dubbi la natura delle erogazioni e la assoggettabilità meno delle stesse ad Iva.

Esistono però degli altri criteri specifici e particolari che possono essere presi ad esame valutando il singolo rapporto specifico che intercorre volta per volta tra Pubblica Amministrazione ed ente che riceve le erogazioni.

Un caso specifico è quando l'Amministrazione Pubblica acquisisca la proprietà del bene o comunque si avvalga dei risultati derivanti dalla attività per la quale sono erogate le somme, cioè abbia un vantaggio diretto, si pensi a titolo esemplificativo, all'acquisizione di un brevetto a seguito dell'erogazione di un contributo.

nel mese precedente

- Sostituti d'imposta: versamento ritenute nel mese precedente

- Sostituti d'imposta: versamento ritenute nel mese precedente

- Sostituti d'imposta: versamento ritenute nel mese precedente

- Sostituti d'imposta: versamento ritenute nel mese precedente

I più letti



Home



Computer in regalo dal Fisco per il n anno



Scadenze Terzo Settore



Lombardia



Legge di stabilità: cosa cambia per il profit

Ma anche se tale fattispecie non si verifica nello specifico e cioè non ci sia comunque un vantaggio diretto per l'amministrazione erogante, ciò non porta necessariamente ad escludere che le somme abbiano natura di controprestazione, poiché ciò può avvenire anche **in base ad altri elementi fortemente indicativi della presenza un rapporto contrattuale tipico sinallagmatico**.

Ad esempio se nel contratto si trova una clausola risolutiva espressa o di risarcimento del danno da inadempimento, ciò definisce il **contributo come corrispettivo perché elemento tipico che denota un vincolo di corresponsività tra le somme erogate e l'attività finanziata, e che riconduce l'erogazione nell'ambito dei rapporti contrattuali sinallagmatici**.

Ma non solo la presenza di tali clausole può essere indice di corresponsività, ma anche in tutti i casi in cui si è in presenza di accordi di natura contrattuale corrispettiva (cioè, si ripete, sinallagmatica diretta contrattuale), il cui svolgimento dell'attività finanziata può comunque concretizzare un'obbligazione il cui inadempimento darebbe luogo ad una responsabilità contrattuale.

Anche in tal caso si è in un rapporto contrattuale, *"pertanto, costituisce un corrispettivo, con il conseguente trattamento tributario di assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto"*.

Disciplina di raccordo e richiamo ai fini dell'imposizione diretta dei contributi pubblici.

Dopo aver esaminato ai fini Iva la disciplina dei contributi pubblici di cui tratta la circolare, per completezza professionale si fornisce un breve promemoria ai fini delle imposte dirette. Non sempre i contributi pubblici afferiscono automaticamente l'area istituzionale degli enti non profit e quindi non sempre sono completamente detassati anche a tale fine. Infatti, come ha ricordato opportunamente l'Agenzia delle Entrate con proprio documento di prassi (2) : *"in relazione al trattamento tributario ai fini Ires dei contributi pubblici ricevuti dagli enti non commerciali si osserva che gli stessi concorrono alla formazione del reddito d'impresa se percepiti nello svolgimento di attività commerciale. Qualora, invece, i contributi vengano erogati a sostegno delle attività non commerciali che realizzano gli scopi istituzionali degli enti non commerciali, gli stessi non assumono rilevanza reddituale e non sono, pertanto, assoggettati ad imposizione ai fini delle imposte sui redditi"*. I contributi che assumono la natura di provento commerciale a fini IRES (e che devono essere valutati in tal modo dall'ente non profit in base alla precisa esamina della propria attività svolta e della relativa destinazione del contributo stesso) devono essere regolarmente trattati in base alle regole di tassazione previste dal TUIR e ricompresi tra le operazioni commerciali (3).

Fatta questa indispensabile disquisizione relativa all'inquadramento tributario dei contributi pubblici veri e propri, vediamo ora il trattamento fiscale anche con riferimento alle convenzioni stipulate tra enti locali ed enti non profit. Da un punto di vista dell'**imposizione diretta (Ires ed Irap)**, le convenzioni non sono imponibili in base all'**art. 143 comma 3 del TUIR 917/86**. Si ricorda che la non imponibilità Ires delle convenzioni a favore degli enti non profit è derivante da esplicite previsioni di legge quando vi è lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività aventi finalità sociali, esercitate in conformità delle finalità istituzionali degli enti stessi⁴. A tal proposito si ricorda quanto espresso dalla **C.M. 12 maggio 1998 n. 124** esplicativa di tale aspetto ai fini delle imposte dirette: *"circa la natura dei contributi agevolati, si fa presente che la norma, facendo riferimento in generale ai contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità alle finalità istituzionali dell'ente, non opera alcuna distinzione tra contributi a fondo perduto e contributi che hanno natura di corrispettivi. Si deve ritenere, pertanto, che rientrano nella sfera applicativa dell'agevolazione anche i contributi che assumono natura di corrispettivi"*. Si fa presente come il concetto sopra esposto di de-commercializzazione di tali contributi sta ad indicare che determinate attività, considerate a tutti gli effetti commerciali, trovano in particolari norme di favore l'esenzione tributaria se ricorrono determinate condizioni; non si può quindi parlare, come qualcuno erroneamente potrebbe pensare, di attività istituzionali, ma esclusivamente di attività de-commercializzate, cioè attività che non concorrono alla formazione del reddito ai fini delle imposte dirette (IRES ed IRAP).

Tali contributi derivanti da convenzione (o accreditamento) inoltre non vanno considerati, sempre per le imposte dirette, ai fini dell'applicazione dei parametri per la valutazione della qualifica di un ente come commerciale o non commerciale (**art.6 d.lgs.460/97**).

Per tali attività, qualora non sia anche opportunamente segnalato quanto dettagliato nei paragrafi sopra in materia di imposta sul valore aggiunto, e cioè che si tratta di convenzioni fuori campo Iva, è necessario ricordare che sussiste infatti l'obbligo di tenuta di scritture contabili e di adempimenti fini Iva (fatturazione delle operazioni, registrazione delle stesse sui registri fiscali, liquidazione Iva e versamento del tributo), **non infatti essendo prevista, su tale aspetto, alcuna norma di armonizzazione fra la normativa ai fini delle imposte dirette (DPR 917/86 T.U.I.R.) e quella ai fini delle imposte indirette (DPR 633 IVA)**.

Ricordiamo infine che, per completezza d'informazione, vi sono degli enti non profit che godono di una legislazione apposita in materia di convenzioni con gli enti pubblici in virtù di un'apposita norma speciale tipica del proprio settore di riferimento, ma in tal caso è necessario conoscere le attività specifiche e che sia indicata la legislazione specifica di riferimento di ciascun singolo ente. Si fornisce di seguito, a titolo di esempio, uno specifico richiamo rispetto alle organizzazioni di volontariato.

Le convenzioni con la P.A. per le organizzazioni di volontariato

La **Legge sul volontariato n.266/91** ha previsto un apposito articolo (articolo numero 7) relativamente al convenzionamento con l'Ente Pubblico.

Detto articolo stabilisce che gli Enti Locali ed altri Enti Pubblici possono stipulare Convenzioni con le organizzazioni di volontariato che siano **iscritte da almeno sei mesi nei Registri regionali**.

Inoltre, il comma 2 dell'articolo 8 della Legge n.266/91 stabilisce che *"le operazioni effettuate dalle organizzazioni di volontariato di cui all'articolo 3, costituite esclusivamente per fini di solidarietà, non si considerano cessioni di beni né prestazioni di servizi ai fini dell'IVA (Imposta Valore Aggiunto)"*.

Di conseguenza, le operazioni di convenzione con le pubbliche amministrazioni effettuate dalle organizzazioni di volontariato dovranno

essere attentamente vagliate e redatte affinché rispettino i requisiti fissati dalla norma stessa relativamente alle attività istituzionali effettuabili, a determinate condizioni non corrispettive, dalle organizzazioni di volontariato. In convenzione si deve prevedere, quindi, un effettivo puro rimborso spese. In tal caso non si rientra nell'area della contrattazione pubblica aperta al mercato (rilevanza economica quindi tutela della concorrenza e quindi potenzialmente indicatrice di corrispettività) bensì nell'area riservata al volontariato da remunerarsi unicamente con il rimborso delle spese sostenute. Nella convenzione, da redigere, si ripete ancora una volta con estrema attenzione per quanto espresso sopra, occorrerà puntualizzare in particolare i seguenti elementi:

- **Attitudine e capacità dell'organizzazione.** Le associazioni devono dimostrare di avere attitudini e capacità operative specifiche rispetto alla convenzione; a questo fine occorre riferirsi al giudizio soggettivo dell'ente pubblico stipulante. Per capacità operativa si tratta di una valutazione concreta, con riferimento a mezzi specifici, persone, volontari e strutture.
- **Loggetto.** Loggetto della convenzione è rappresentato da un servizio di utilità pubblica fornito dall'associazione ed effettuabile istituzionalmente dall'associazione previsto statutariamente da questa e non qualsivoglia tipologia di attività.
- **Il rimborso.** Rappresenta il rimborso riconosciuto all'associazione di volontariato per l'attività svolta. **Esso deve risultare chiaro e verificabile come quantità e corrispondente all'effettivo mero rimborso delle spese sostenute.**
- **I controlli.** La Convenzione deve prevedere forme di controllo della qualità e del livello di spesa, dovranno essere riportate le modalità del rimborso della spesa.
- **Le coperture assicurative.** La copertura assicurativa obbligatoria può essere stabilita a carico dell'ente con il quale viene stipulata la convenzione.

Si ribadisce che in convenzione si deve prevedere, **non l'erogazione di un corrispettivo, ma un effettivo puro ed esclusivo rimborso delle spese.**

Fermi gli aspetti sopra considerati, la natura delle somme erogate definiti nelle convenzioni tra organizzazioni di volontariato e enti pubblici è da considerarsi, ai sensi della legge 266/91, meramente come una forma di rimborso per le attività svolte e non come una forma di corrispettivo.

Quindi la rendicontazione deve essere prevista in maniera precisa e analitica rispetto alle attività da svolgere e alle voci da rimborsare e la determinazione delle voci economiche deve riferirsi solo alla copertura dei costi effettivamente sostenuti per lo svolgimento dell'attività stessa.

Salvo E. & O.

Dr. Sergio Ricci

Consulente di direzione iscritto APCO n. 2012/0019 qualificato CMC

Tributarista iscritto I.N.T. n. 1971 – Professionista Legge 4/13

www.riccisergio.com

Note:

1. [R.M. n. 395/E del 27/12/2002](#), ma lo stesso concetto è stato espresso anche nella [R.M. n. 54 del 24/04/2001](#) e nella [R.M. n.183/E del 11/06/02](#), nonché nella [R.M. n. 135/E del 23/06/03](#). Vedi anche sullo stesso tema la [R.M. n. 110/E](#) sul tema specifico dell'appalto. Oppure risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate [n. 21/e del 16 febbraio 2005](#) e [n.16/e del 27 gennaio 2006](#).
2. [Risoluzione Agenzia delle Entrate 8 agosto 2007](#).
3. Con la relativa attenta esamina che in un anno solare le stesse operazioni commerciali non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali, aspetto che prelude al cambio di regime contabile e fiscale e di rientro nell'area della commercialità pura per tutta la contabilità dell'ente.
4. Art 143 comma 3 del TUIR 917/86.

Argomenti Correlati:

- [Fattura elettronica: quando una PA può pretenderla da un ente...](#)

Allegati:

1.  [Circolare 34/E - 21/12/2013 \(68.5 KB\)](#)

Share:





AUTORE: DILUCA



Progetto promosso da:

