

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bolzano

I “CONTRIBUTI” – “CORRISPETTIVI” EROGATI DALLA P.A. INQUADRAMENTO FISCALE

Alessandro Nonini

19 novembre 2020

I Contributi erogati da un amministrazione locale

L'erogazione di somme di denaro a titolo di contribuzione da parte degli Enti Locali a favore di soggetti terzi rappresentati, sia da privati cittadini, sia da imprese o enti commerciali, sia da enti non commerciali, **costituisce un'attività "tipica" dell'intero settore della Pubblica Amministrazione.**

Lo svolgimento di tale attività interessa aspetti non solo di carattere giuridico e amministrativo-contabile, bensì anche di **natura fiscale**, i quali producono per L'Ente erogante (e di conseguenza anche per il beneficiario), da un lato, obblighi di rispetto di adempimenti vari a cui sono legate spesso importanti responsabilità di vario genere, e dall'altro, oneri di natura tributaria.

La dicotomia “contributo-corrispettivo”

Il “contributo” nell’esercizio di attività di gestione di un Ente Locale può essere più agevolmente definito e identificato *a contraris* rispetto al concetto di natura fiscale rappresentato, ai fini dell’imposta sul valore aggiunto dal “corrispettivo”.

Il corrispettivo, ai fini IVA, costituisce la controprestazione di una prestazione consistente in una cessione di beni o di una prestazione di servizi effettuata da un imprenditore nell’esercizio di un’attività commerciale o agricola

La dicotomia “contributo-corrispettivo”

Una cessione di denaro per essere qualificata come “corrispettivo” deve necessariamente presentare le seguenti condizioni:

- L'esistenza a carico del beneficiario di una obbligazione di fare, dare, non fare, permettere;
- Una “elencazione specifica degli obblighi del prestatore”;
- L'esistenza negli accordi tra le parti di “clausole risolutive espresse”.

La dicotomia “contributo-corrispettivo”

A differenza del corrispettivo, **il CONTRIBUTO**, costituisce una erogazione di denaro fine a se stessa, al massimo condizionata al verificarsi di determinati eventi nella sfera giuridica del beneficiario, ma che comunque non rappresenti mai il pagamento di una cessione di beni o di una prestazione di servizi e, come tale, qualificato **“fuori dal campo di applicazione dell’iva”** (art. 2, comma 3, lett. A), DPR 633/72)

Il contributo costituisce, quindi, un erogazione di denaro “a fondo perduto”, ovvero in assenza di qualsivoglia controprestazione



“Contributo propriamente detto” e “Contributo-corrispettivo”

Nell'ambito delle diverse tipologie di erogazioni devono essere distinti i cosiddetti “Contributi propriamente detti”, (condizionati in alcuni casi al verificarsi di particolari eventi), fuori dal campo Iva, e i “contributi-corrispettivo” che in realtà costituiscono dei veri e propri pagamenti di prestazioni e, quindi, da assoggettare ad aliquota Iva del 22%.

“Contributo propriamente detto” e “Contributo Condizionato”

È possibile nella pratica distinguere tra due categorie di “contributo a fondo perduto”:

1. il cosiddetto “Contributo propriamente detto”, visto in precedenza;
2. il **“Contributo Condizionato”**.

Il “Contributo Condizionato” è sempre una erogazione a **fondo perduto**, ma la sua attribuzione è **condizionata al verificarsi di determinati eventi che presuppongono azioni da parte del beneficiario**, ad esempio:

“Contributo propriamente detto” e “Contributo Condizionato”

- L'acquisto o la costruzione di particolari tipologie di beni che l'Ente intende agevolare;
- Lo svolgimento di Particolari tipologie di attività che vogliono essere supportate dall'amministrazione: eventi o iniziative specifiche che rientrano nella “proposta” delle associazioni beneficiarie del contributo – ad esempio sagra paesana;
- L'effettuazione di un determinato investimento in un particolare settore ovvero in una determinata area geografica che si vuole rilanciare.

“Integrazione di Prezzo”

Integrazione di Prezzo: è prassi abbastanza ricorrente quella di riconoscere agli affidatari di servizi comunali “integrazioni di prezzo” per lo svolgimento degli stessi.

Le sovvenzioni ed i contributi che gli organismi comunitari e la P.A. in generale e gli Enti Locali in particolare erogano allo scopo di sostenere economicamente particolari settori acquisiscono rilevanza ai fini Iva solo al verificarsi delle seguenti condizioni:

- Siano direttamente collegate ad un’obbligazione di dare, fare, o non fare posta a carico del percipiente;
- Siano direttamente connesse con il prezzo dovuto da altri soggetti al cedente i beni e/o al prestatore di servizi.

“Integrazione di Prezzo”

Per qualificare correttamente cosa debba intendersi per “integrazione di prezzo” è necessario rifarsi a quanto chiarito in tema della Corte di Giustizia Europea con la Sentenza 22 novembre 2001, n. C-184/00:

<<la nozione di “sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo”, ai sensi dell’art. 11, parte A, n. 1, lett. A), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/Cee, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretata nel senso che include unicamente le sovvenzioni che costituiscono il corrispettivo totale o parziale di un’operazione di fornitura di beni o di prestazione di servizi e che sono versate da un terzo al venditore o al prestatore. Spetta al giudice a quo verificare, sulla base degli elementi di fatto che gli sono sottoposti, se la sovvenzione costituisca o no un corrispettivo del genere>>.

Tale sovvenzione, ai sensi di quanto disposto dalla corte di giustizia europea, per il solo fatto di influenzare il prezzo dei beni ceduti o dei servizi forniti dall’organismo sovvenzionato, non è necessariamente imponibile. Infatti il requisito necessario per rendere tale sovvenzione imponibile è quello che essa sia specificatamente versata affinché l’organismo sovvenzionato fornisca un bene o presti un servizio determinato.

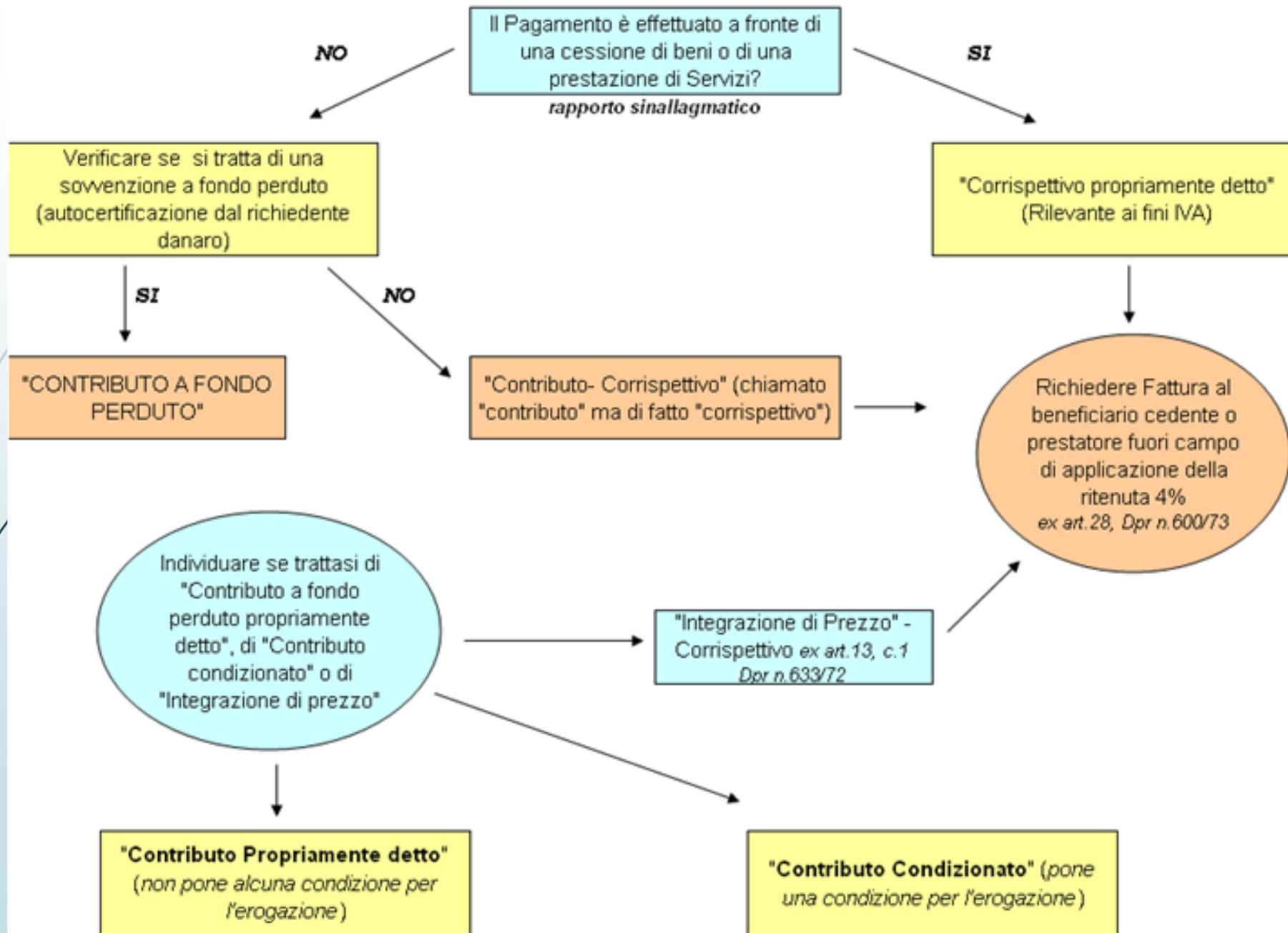
Compartecipazione alla spesa

Quando l'Ente Locale partecipa ad un'iniziativa organizzata da un soggetto terzo attraverso il riconoscimento allo stesso di una somma di denaro.

Ai fini dell'applicazione del corretto regime IVA, si possono schematizzare le seguenti fattispecie:

- Se la “compartecipazione alla spesa” si sostanzia in un **semplice patrocinio all'iniziativa da parte dell'ente locale**, le somme erogate vanno qualificate come “**contributo a fondo perduto condizionato**” e quindi non sono da assoggettare ad Iva, in carenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive;
- Se la “compartecipazione alla spesa” non prevede il patrocinio ma le somme corrisposte sono comunque **espressamente destinate a consentire la realizzazione dell'iniziativa in quanto ritenuta meritoria di sostegno**, trattasi di “contributo a fondo perduto condizionato” e quindi non sono da assoggettare ad Iva, in quanto siamo in presenza di una sovvenzione **condizionata allo svolgimento di un evento**;
- Se invece la “compartecipazione alla spesa” si esplica nel **riconoscimento di una somma di denaro specificatamente destinata a consentire all'organizzatore di praticare al pubblico prezzi inferiori rispetto a quelli di mercato**, di dovrà parlare di “**integrazione di prezzo**” e dunque di corrispettivo da assoggettare ad Iva.

VERIFICA DEI CONTRIBUTI EROGATI DA UN ENTE LOCALE



La circolare n. 34/E del 2013

L'Agenzia delle Entrate con la C.M. 34/E/2013 ha affrontato la questione del corretto trattamento Iva delle erogazioni di denaro, analizzando i casi in cui tale "operazione" può essere qualificata come contributo e, quindi, esclusa dal campo di applicazione dell'Iva e quando, invece, la stessa può assumere la qualifica di corrispettivo per prestazioni di servizi o cessioni di beni e renderla rilevante ai fini IVA.

La circolare n. 34/E del 2013

A parere dell' Agenzia **è qualificabile come contributo pubblico, non assoggettabile ad Iva:**

1. l'erogazione di denaro effettuata in esecuzione di norme che prevedano tale "adempimento", da parte della pubblica amministrazione, al verificarsi di presupposti predefiniti, come ad esempio gli aiuti di Stato automatici
2. l'erogazione effettuata ai sensi dell' articolo 12 L. n. 241/1990, ossia le sovvenzioni, i contributi, i sussidi e gli ausili finanziari e l'attribuzione di vantaggi economici (...). **Regolamento e trasparenza**
3. le erogazioni di somme di denaro effettuate in base ad un procedimento definito a livello comunitario ed eseguito a livello nazionale in base a bandi o delibere di organi pubblici

La circolare n. 34/E del 2013

In relazione ai **contributi soggetti ad iva**, l'Agenzia precisa che le erogazioni eseguite in base alla stipula di contatti, da parte di organi della pubblica amministrazione, rende di per sé tali somme qualificabili come **corrispettivo**. (contratti pubblici)

La stessa condizione - con riferimento all'erogazione di un corrispettivo a fronte dell'esecuzione di una prestazione di servizi - si realizza anche quando i contratti sottoscritti non rientrano, da un punto di vista oggettivo, nel codice dei contratti pubblici, o quelli sottoscritti con soggetti per i quali tale normativa non è applicabile (ad esempio le società operanti secondo il modello organizzativo dell'in house providing).

La circolare n. 34/E del 2013

Nel caso in cui l'erogazione non sia inquadrabile in nessuna delle ipotesi di cui sopra, nemmeno dal punto di vista normativo, **l'Agenzia delle entrate evidenzia la necessità di procedere ad una valutazione caso per caso.**

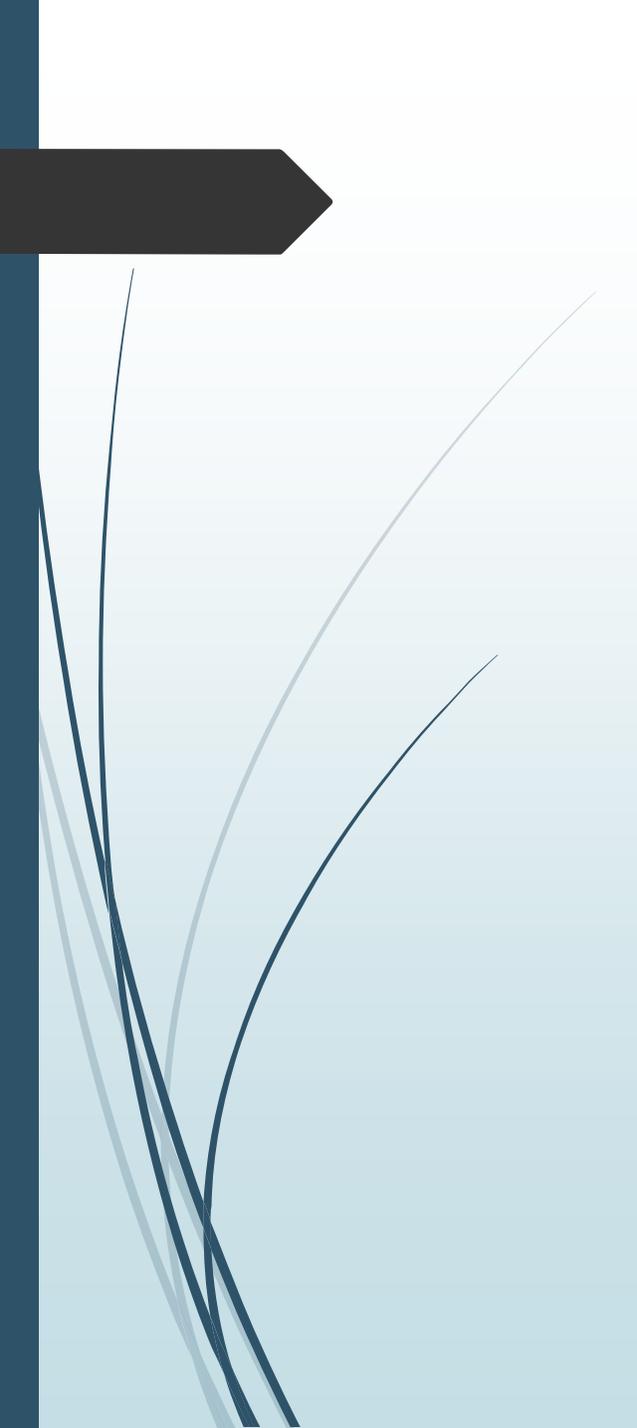
Se nel rapporto tra pubblica amministrazione e privato è rinvenibile un rapporto di **scambio con il realizzo di un vantaggio diretto ed esclusivo per la prima**, a seguito del comportamento assunto dal soggetto percipiente l'erogazione, a parere dell'Agenzia delle entrate, **si è in presenza di una prestazione e di una controprestazione non qualificabile nello schema del contratto**. Di conseguenza, come possibile regola generale l'Agenzia afferma che il realizzo di un vantaggio diretto ed esclusivo da parte della pubblica amministrazione qualifica le erogazioni come contributi, anche se l'assenza di tale condizione non deve portare ad escludere che le somme erogate abbiano la natura di controprestazione, in quanto in base ad altri elementi il rapporto tra le "parti" – pubblica amministrazione e privato – potrebbe **assumere la qualifica di contratto**.

La circolare n. 34/E del 2013

Da un punto di vista meramente operativo, l'Agenzia individua poi nell'esistenza di una **convenzione**, di **clausole risolutive** o di **penalità dovute per inadempimento**, gli elementi tipici dei rapporti contrattuali e quindi i connotati dal **rapporto sinallagmatico** che presuppone una prestazione ed una controprestazione.

L'Agenzia ricorda che, anche nel caso in cui non siano previste le sopra richiamate condizioni contrattuali, l'erogazione potrebbe assumere la qualifica di obbligazione, il cui inadempimento comporterebbe una responsabilità contrattuale per la pubblica amministrazione e tale qualifica – con riferimento al concetto di obbligazione – renderebbe soggetta ad IVA la somma erogata, in quanto qualificabile come corrispettivo.

Concreto assetto delle parti



ASPETTI OPERATIVI

Aspetti Operativi

Sotto l'aspetto operativo, si sottolinea che per individuare e qualificare le citate fattispecie di pagamenti di denaro pubblico occorre elaborare ed implementare una procedura condivisa **da tutti gli uffici della Pubblica Amministrazione**, attraverso la quale l'effettiva qualificazione del denaro erogato sia svolta, non tanto al momento della liquidazione, **bensi in sede di assunzione dell'impegno di bilancio**, atteso che in tale sede siano già riconosciuti tutti gli elementi necessari ad assumere l'obbligazione giuridica al pagamento della somma (beneficiario, importo, scadenza).

Aspetti Operativi

- ▶ Il riconoscimento preventivo consente di eseguire correttamente e nei termini previsti tutti i relativi adempimenti, non solo giuridico contabili ma soprattutto fiscali.
- ▶ Per poter qualificare correttamente il denaro erogato è opportuno che gli uffici della P.A. acquisiscano la necessaria documentazione dal beneficiario delle somme di denaro, conservando l'eventuale carteggio intrattenuto e soprattutto facendogli **autocertificare** la propria posizione fiscale nei confronti dell'amministrazione finanziaria e la reale destinazione del denaro acquisito.



Grazie per l'attenzione