

EROGAZIONE CONTRIBUTI ALLE IMPRESE

GESTIONE DELLA RITENUTA DEL 4%

I COMUNI, e gli Enti Pubblici in generale, in qualità di sostituti d'imposta, SONO TENUTI AD APPLICARE UNA RITENUTA D'ACCONTO DEL 4% SUI CONTRIBUTI EROGATI ALLE IMPRESE ED ALLE ASSOCIAZIONI, secondo quanto disposto dall'art. 28, comma 2, del D.P.R. 600/1973. Tale adempimento, tuttavia, non è universale e richiede un'attenta analisi sia della natura del contributo sia della qualifica fiscale del soggetto beneficiario. È inoltre fondamentale distinguere i contributi dalle integrazioni di prezzo, somme che, pur erogate dall'ente, hanno natura di corrispettivo e seguono un regime fiscale (IVA) completamente diverso. La Circolare offre un quadro operativo completo per una gestione corretta e consapevole.

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

CO. 2, ART. 28, D.P.R. N. 600/1973

CO. 1, ART. 85, D.P.R. N. 917/1986
(T.U.I.R.)

RISOLUZIONE MINISTERIALE N. 9/531
DEL 27 AGOSTO 1980

AGENZIA DELLE ENTRATE: RISOLUZIONI
N. 193/E/2002, N. 2/E/2010,
RISPOSTA N. 6/2024.

IL PUNTO SULL'ADEMPIMENTO

Come disposto dal comma 2 dell'art. 28, DPR n. 600/1973: *“Le regioni, le provincie, i comuni, gli altri enti pubblici e privati devono operare una ritenuta del quattro per cento a titolo di acconto delle imposte indicate nel comma precedente e con obbligo di rivalsa sull'ammontare dei contributi corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali.”*

In relazione all'ambito di applicazione di tale disposizione, la stessa individua i soggetti su cui grava l'obbligo di operare la ritenuta, identificandoli nelle Regioni, Province, Comuni ed altri enti pubblici e privati, delimitando il proprio ambito di applicazione al rispetto di due condizioni (soggettiva e oggettiva), ovvero che:

- il destinatario del contributo sia un'impresa;
- i contributi non siano destinati all'acquisto di beni strumentali.

AMBITO DI APPLICAZIONE – CONTRIBUTI PUBBLICI

Per quanto riguarda l'ambito oggettivo di applicazione della disposizione, la norma non individua esattamente i contributi assoggettati a ritenuta, ma si limita ad indicare quelli esclusi, dettando sostanzialmente un principio di carattere generale in forza del quale tutti i contributi corrisposti alle imprese dalle regioni, province e comuni, dagli enti pubblici e privati subiscono la ritenuta alla fonte a titolo di acconto, con la sola esclusione dei contributi per l'acquisto dei beni strumentali.

Ai fini delle imposte sul reddito la Ris. Min. Finanze n. 531/1980 ha stabilito che il termine contributo ricomprende *“(…) qualsiasi tipo di erogazione che non costituisca corrispettivo di una cessione/prestazione, perché altrimenti tali somme configureranno, a seconda dei casi, ricavi o proventi derivanti da operazioni sinallagmatiche. Né incide su tale aspetto la circostanza che l'erogazione del contributo derivi da precise disposizioni di legge, non ponendo il legislatore tributario limitazioni in tal senso”* e che per *“beni strumentali”* si intendono *“quelli utilizzati nell'organizzazione produttiva e non quelli destinati all'attività di scambio, anche se sottoposti a procedimenti di adattamento o trasformazione”*.

Per i contributi pubblici alle imprese, come precisato dall'Agenzia delle entrate (cfr. Risoluzione n. 2/E/2010, e Risposta n. 6/2024), si deve tenere presente che il criterio distintivo tra ciascun tipo di contributo consiste nella finalità per la quale viene assegnato, desumibile dalle singole leggi agevolative:

- i contributi in «conto esercizio» sono destinati a fronteggiare esigenze di gestione. Tali somme costituiscono un componente positivo di reddito e, come tali, sono imponibili ai fini delle imposte dirette (IRPEF per le imprese individuali e le società di persone; IRES per le società di capitali). Ai fini delle imposte dirette, ai sensi dell'art. 85, co. 1, lett. h), del DPR n. n. 917/1986 (TUIR), sono considerati ricavi;
- i contributi in «conto capitale» sono finalizzati ad incrementare i mezzi patrimoniali dell'impresa, senza che la loro erogazione sia collegata all'onere di effettuare uno specifico investimento;
- i contributi in «conto impianti» sono erogati con il vincolo di acquisire o realizzare beni strumentali ammortizzabili, ai quali vengono parametrati.

Mentre i contributi in conto esercizio sono tassati integralmente nell'esercizio di competenza come ricavi, i contributi in conto capitale e in conto impianti sono considerati sopravvenienze attive e beneficiano di un regime di tassazione più favorevole, che ne permette la rateizzazione.

L'esclusione dalla ritenuta del 4%, ai sensi dell'art. 28, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973, si applica esclusivamente ai contributi in conto impianti, ovvero quelli vincolati all'acquisto di beni strumentali. I contributi in conto esercizio ed in conto capitale, intesi come erogazioni per un generico potenziamento patrimoniale dell'impresa, sono invece soggetti alla ritenuta alla ritenuta del 4%.

CLASSIFICAZIONE DEI CONTRIBUTI PUBBLICI (IN BASE ALLA FINALITA')

Tipologia contributi	Finalità	Trattamento fiscale	Normativa di riferimento	Ritenuta del 4%
Conto esercizio	Esigenze gestionali	Ricavi imponibili	Art. 85, co. 1, lett. h), TUIR	■ Applicata
Conto capitale	Rafforzamento patrimoniale	Sopravvenienze attive	Art. 88 TUIR	■ Applicata
Conto impianti	Investimento in beni strumentali	Sopravvenienze attive	Art. 88 TUIR	+ Esclusa

DESTINATARI DEL CONTRIBUTO – POSSIBILI CAUSE DI ESONERO SOGGETTIVE

In relazione ai destinatari del contributo, la norma ha voluto riferirsi con il termine "imprese" sia a soggetti che rivestono la qualifica di imprenditori commerciali, sia a soggetti che, pur non rivestendo tale qualifica, abbiano conseguito redditi di natura commerciale o che posseggano, più in generale, redditi la cui determinazione ha luogo sulla base delle disposizioni disciplinanti il reddito d'impresa (cfr. risoluzioni n. 531/1980, n. 150/1995, n.193/E/2002 e n. 108/E/2004).

Quindi, oltre all' esclusione oggettiva, relativa all'ipotesi del contributo in conto impianti, che si applica indipendentemente dalla natura del beneficiario, sono possibili ulteriori cause soggettive di esonero dall'applicazione della ritenuta del 4%, per determinate categorie di Enti (come le ONLUS e per assimilazione le Cooperative Sociali) e, con l'entrata in vigore del Codice del Terzo Settore, per un'ampia platea di ETS non commerciali.

Poiché l'Ente erogatore non può conoscere a priori lo specifico status fiscale del beneficiario o la destinazione del contributo, per applicare correttamente il regime fiscale e riconoscere un'eventuale esenzione è indispensabile acquisire una formale dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà (ai sensi dell'art. 47 del D.P.R. n. 445/2000).

Tale documento, sottoscritto dal legale rappresentante, deve attestare con precisione la qualifica soggettiva dell'ente (es. ONLUS, SSD in regime 398/91, ente non commerciale, ecc.) e la natura dell'attività finanziata, assumendosi la piena responsabilità, anche penale, di quanto dichiarato. In questo modo, l'onere di provare il diritto all'esenzione ricade sul beneficiario, tutelando l'Ente da eventuali responsabilità in caso di applicazione errata della ritenuta.

PRINCIPALI CASI DI ESONERO SOGGETTIVO DALL'APPLICAZIONE DELLA RITENUTA DEL 4%

- Pubbliche Amministrazioni (PA): I contributi erogati ad altre Amministrazioni Pubbliche, per lo svolgimento di attività istituzionali, non concorrono alla formazione del reddito imponibile dell'Ente, non essendo soggetto IRES;
- Beneficiari in Regime Forfettario: I contribuenti forfettari non sono in generale soggetti a ritenuta d'acconto (Legge n. 190/2014 e Provvedimento Ag. Entrate n. 185820/2023);
- Imprenditori Agricoli (per danni da calamità): esenzione per i contributi a fondo perduto erogati a imprenditori agricoli (titolari di reddito agrario e che non operano sotto forma di società di capitali) che hanno subito danni a causa di calamità naturali (Risoluzione Ministeriale n. 150 del 05/06/1995);
- Enti Non Commerciali (ENC): Il contributo è esente solo se destinato a finanziare attività istituzionali, per le quali l'ente non percepisce alcun tipo di corrispettivo commerciale (es. rette, sponsorizzazioni). Se il contributo finanzia un'attività che genera entrate commerciali, diventa imponibile e soggetto a ritenuta (Art. 143 del TUIR - D.P.R. 917/1986);
- Enti Terzo Settore (ETS): tra cui ONLUS, Cooperative Sociali, Organizzazioni di Volontariato (ODV) e Organizzazioni Non Governative (ONG), l'esonero fiscale previsto per tali enti, in precedenza disciplinato dall'art. 16 del D.Lgs. n. 460/1997 (ora abrogato ai sensi dell'art. 102, comma 2, lett. a), D.Lgs. n. 117/2017), è oggi regolato dagli artt. 83 e seguenti del D.Lgs. n. 117/2017 (Codice del Terzo Settore). La normativa vigente prevede un regime di "de-commercializzazione" delle attività istituzionali, con conseguente non imponibilità dei relativi contributi e l'esclusione dall'applicazione della ritenuta d'acconto, ai sensi dell'art. 79 del medesimo decreto. Tali agevolazioni sono applicabili previa verifica che l'ente destinatario sia qualificabile come ETS iscritto al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS), condizione essenziale per il riconoscimento del regime fiscale agevolato (le ONLUS non sono più iscrivibili dal 2022 e gli enti già qualificati come ONLUS devono migrare nel RUNTS per continuare a beneficiare delle agevolazioni previste per gli ETS).
- Società Sportive Dilettantistiche (SSD): le SSD sono esenti dalla ritenuta se hanno aderito al regime fiscale agevolato previsto dalla Legge 398/1991 (Legge n. 398/1991 e art. 90, Legge n. 289/2002);
- APS ed Enti Ecclesiastici: l'esenzione si applica se il contributo è per attività che generano esclusivamente entrate di carattere istituzionale (disposizioni specifiche di settore e principi generali del D.Lgs. 117/2017 - Codice del Terzo Settore);
- Attività Liriche e Concertistiche: un'esenzione specifica è prevista per i contributi destinati ad attività liriche, concertistiche, coreutiche e bandistiche (Legge n. 800/1967 come richiamata dall'art. 2, Legge n. 54/1980).
- Contributi comunitari: non si applica la ritenuta sui contributi finanziati da fondi comunitari e di cofinanziamento nazionale erogati alle imprese beneficiarie per il principio di integrità (risoluzione 11 giugno 2010, n. 51/E). Si applica invece ai contributi finanziati da fondi nazionali, anche se riprogrammati da fondi europei (Risposta n. 588/2021).

UN CASO PARTICOLARE: DISTINZIONE TRA CONTRIBUTO E INTEGRAZIONE PREZZO

Non tutte le somme erogate a un'impresa possono essere considerate "contributi" ai sensi dell'art. 28 del D.P.R. 600/1973. Se l'erogazione dell'Ente è direttamente collegata al prezzo di un servizio e consente al fornitore di applicare una tariffa ridotta all'utente finale (es. il Comune copre una parte della retta di un asilo nido), la somma va qualificata come integrazione di prezzo (corrispettivo). La qualificazione dipende non dal nome utilizzato, ma dalla sostanza economica dell'operazione.

Questo principio è consolidato dalla giurisprudenza (Corte di Giustizia UE, sentenza 15/07/2004, causa C-144/02; Corte di Cassazione, n. 20909/2023) e dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate (Circolare n. 34/E/2013 e Risposta n. 734/E/ 2021) che hanno ribadito che la sovvenzione, erogata dal Comune, assume natura di integrazione di prezzo, e come tale è rilevante ai fini IVA, tutte le volte che essa "sia direttamente connessa con il prezzo dell'operazione". Questo si verifica quando l'erogazione pubblica permette al fornitore di offrire il servizio a un prezzo inferiore a quello che altrimenti applicherebbe. In questi casi, la somma non è un generico contributo, ma una controprestazione legata al servizio reso dall'impresa alla collettività.

La corretta qualificazione ha conseguenze fiscali opposte:

- Il Contributo: è un'erogazione unilaterale (non prevede una controprestazione da parte dell'impresa beneficiaria)
 - IVA: Escluso dal campo di applicazione dell'IVA.
 - Ritenuta 4%: soggetto, salvo i casi di esonero.
- L'Integrazione di Prezzo (Corrispettivo): è parte del compenso per un servizio.
 - IVA: Soggetta a IVA all'aliquota del servizio reso (es. 4% per il servizio mensa o esenzione per prestazioni assistenziali o educative, ma comunque rilevante ai fini dell'imposta). L'impresa ha l'obbligo di emettere fattura verso il Comune.
 - Ritenuta 4%: non si applica, poiché non si tratta di contributo.

SINTESI – CASI IN CUI NON SI APPLICA LA RITENUTA

Il contributo erogato ad un'impresa è destinato all'acquisto di beni strumentali?	→ Se il contributo è vincolato all'acquisto di cespiti, NON si applica la ritenuta.
Il beneficiario del contributo ricade in una delle ipotesi di esonero? (es. ONLUS, Società Sportive Dilettantistiche, etc.)	→ Controllare l'autocertificazione fornita dal rappresentante legale. Se il beneficiario del contributo rientra in una categoria esente, NON si applica la ritenuta.
La sovvenzione, erogata dal Comune all'impresa, assume natura di integrazione di prezzo di un servizio fornito?	→ Se la somma viene erogata per ridurre la tariffa applicata all'utente finale, NON si applica la ritenuta.