

Edizione di lunedì 4 Novembre 2019

ENTI NON COMMERCIALI

L'Iva e le contraddizioni della riforma del terzo settore

di **Guido Martinelli**

IVA

Lotteria degli scontrini dal 1° gennaio 2020

di **Lucia Recchioni**

IMPOSTE INDIRETTE

La locazione di fabbricati tra Iva e imposta di registro

di **Federica Furlani**

RISCOSSIONE

Il perfezionamento della procedura di notificazione in caso di irreperibilità relativa

di **Angelo Ginex**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Contributi: trattamento contabile e fiscale

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

ENTI NON COMMERCIALI

L'Iva e le contraddizioni della riforma del terzo settore

di **Guido Martinelli**

Fino ad oggi era consuetudine ritenere, vista la simmetria esistente, che **le attività c.d. commerciali**, poste in essere da un ente non commerciale, **lo fossero sia ai fini delle imposte sul reddito che dell'Iva**. Analogamente per quelle istituzionali.

Le uniche eccezioni, fino ad oggi presenti, sono quelle legate all'organizzazione di **"viaggi e soggiorni turistici"** da parte di determinati enti associativi, previste dai [commi 5 e 6 dell'articolo 148 Tuir](#) e i **c.d. contributi corrispettivi per gestioni convenzionate o accreditate da parte di pubbliche amministrazioni** di cui all'[articolo 143, comma 3, lett. b\)](#), per i quali viene prevista la loro **decommercializzazione** ai fini delle imposte sul reddito, ma che non beneficiano di analoga agevolazione ai fini Iva.

Questa **sostanziale sovrapponibilità** (e quindi facilità gestionale da parte degli enti non commerciali) **verrà in gran parte a cadere** con la definitiva entrata in vigore anche della parte fiscale del **codice del terzo settore** (ricordiamo che sarà il **primo periodo di imposta successivo alla messa a regime del registro unico del terzo settore** e del pervenimento dell'autorizzazione da parte della **Unione europea**).

Nulla muterà solo per le **associazioni** elencate all'[articolo 148 Tuir](#) che **non dovessero**, per scelta o per espresso diniego legislativo, entrare nel terzo settore.

Ciò in quanto, per l'attività che qui interessa, continueranno a godere del percorso parallelo previsto sia ai fini Iva che delle imposte dirette dal combinato disposto di cui all'[articolo 148 Tuir](#) e [4 decreto Iva](#).

Le culturali che resteranno fuori dal Terzo settore, invece, **perderanno la deduzione dei corrispettivi specifici da parte di associati e tesserati ai fini delle imposte sui redditi ma manterranno l'agevolazione ai fini Iva**.

Ciò in quanto non potranno più applicare l'**articolo 148 Tuir** ma potranno continuare ad applicare il non assoggettamento ad Iva di cui all'[articolo 4 D.P.R. 633/1972](#).

Se, per le sportive che rimarranno **"fuori" dal Terzo settore**, nulla cambia, diverse sono le conseguenze per quegli **enti del terzo settore che scegliessero come attività di interesse generale, lo sport dilettantistico**.

Infatti, **nei loro confronti, non potrà più applicarsi la L. 398/1991 (articolo 89, comma 1, lett. c,**

del codice del terzo settore). Ma questo significherà, tra l'altro, che **non si potrà, quindi, applicare l'articolo 4 della citata legge, che prevede l'assoggettamento a Iva delle cessioni dei diritti sulle prestazioni degli atleti.** Va detto che si potrebbe arrivare comunque al mantenimento dell'obbligo, sulla base dei **principi generali**, ma è certo che la **disapplicazione di questa norma è uno dei tanti effetti inattesi della riforma del terzo settore.**

Analogamente, se è pur vero che, all'interno del terzo settore, se si assumesse la veste di **associazione di promozione sociale**, sarebbe possibile trovare, **all'[articolo 86](#)**, una norma molto simile (prescindendo dai volumi d'affari di applicazione) è altrettanto vero che questa norma **non si applica per i tesserati. Pertanto la sportiva terzo settore applicherà le imposte sui redditi sui ricavi riscossi per le prestazioni effettuate in favore dei tesserati ma continuerà a non assoggettarle ad Iva in quanto l'articolo 4 del decreto rimarrà invariato.**

All'interno del terzo settore la disciplina Iva diventa il convitato di pietra. Infatti se ne parla poco e rimangono aperti molti dubbi interpretativi.

L'**articolo 11** del codice prevede che gli enti del terzo settore che esercitano la loro attività **"esclusivamente o principalmente in forma di impresa"** sono soggetti all'obbligo di iscrizione al registro delle imprese.

A prescindere dalla considerazione che sarebbe importante stabilire, in un documento di prassi, quand'è che si avvera questa ipotesi, è chiaro che **se io, come ente del terzo settore, mi "autodenuncio" come soggetto che svolge attività di impresa, diventa molto difficile pensare di sfuggire all'applicazione dell'Iva sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi che svolgo per fare tale attività**, salvo se li ricomprendessi tra quelli di cui all'**articolo 86**, previsto per odv e aps.

Ma attenzione, anche **se svolgo l'attività in forma di impresa, queste potrebbero rientrare nella previsione di non commercialità di cui ai commi 2 e 3 dell'[articolo 79](#) del codice del terzo settore. Pertanto, saranno soggette ad Iva ma non soggette a imposte sui redditi.**

Ma questo provocherà, poi, un problema di non facile soluzione in termini di rivalsa Iva: potrò effettuarla su costi che, a quel punto, rientrano in una attività "istituzionale"?

Altro tema che necessita approfondimenti interpretativi è quello delle **sponsorizzazioni**. Non vi è dubbio che siano **proventi da attività diverse (articolo 6 cts)** e come tali soggetti al limite che sarà indicato nel decreto di prossima pubblicazione.

Ma è altrettanto vero che **saranno da assoggettare ad Iva**, per espressa previsione dell'**[articolo 4, comma 5, D.P.R. 633/1972](#)**. Sappiamo, però, che le sponsorizzazioni, ai sensi dell'**[articolo 79, comma 5, cts](#)**, **non gravano ai fini dell'individuazione della natura commerciale o meno dell'attività.**

Nel caso in cui fossimo in questa seconda fattispecie, la rivalsa Iva sarà applicabile? e sulla

base di cosa?

Infine, le **odv** e le **aps** che applicano il regime forfettario di cui all'**articolo 86 cts** dovranno assoggettare ad Iva le loro **sponsorizzazioni**?

Temiamo che, ai fini iva, le **novità del cts** non siano ancora finite.



IVA

Lotteria degli scontrini dal 1° gennaio 2020

di **Lucia Recchioni**

Dal **1° gennaio 2020** i contribuenti potranno partecipare alla c.d. “**lotteria degli scontrini**”, la quale consentirà, a tutte le persone fisiche che, **al di fuori dell’esercizio attività d’impresa**, acquisteranno beni o riceveranno prestazioni di servizi da esercenti che trasmettono telematicamente i corrispettivi, di **partecipare all’estrazione a sorte di premi** attribuiti nel quadro di una lotteria nazionale ([articolo 1, commi da 540 a 544, L. 232/2016](#)).

Recentemente il **Decreto fiscale (D.L. 124/2019)** è intervenuto per stabilire che i premi attribuiti ai consumatori finali saranno **esclusi da Irpef e da qualsiasi altro prelievo erariale**, prevedendo altresì estrazioni a sorte aggiuntive riservate ai consumatori finali che acquisteranno con **strumenti di pagamento elettronici**.

Sempre il Decreto fiscale ha inoltre introdotto una specifica **sanzione (da 100,00 a 500,00 euro)** per gli **esercenti che non trasmetteranno i dati dei contribuenti** che esprimeranno la volontà a partecipare alla lotteria.

Le disposizioni di legge prevedono che, al fine di **manifestare la suddetta volontà**, sia sufficiente comunicare il proprio codice fiscale.

Con il [provvedimento prot. n. 739122/2019 del 31.10.2019](#) l’Agenzia delle entrate ha però precisato che, al fine di poter partecipare alla lotteria degli scontrini non è necessario comunicare il **codice fiscale**, essendo sufficiente rendere noto all’esercente il c.d. “**codice lotteria**”: codice che **può essere generato dal consumatore finale stesso sul “portale della lotteria”**.

Sul punto si è pronunciato il **Garante privacy** con il [provvedimento n. 197 del 31.10.2019](#), ritenendo che l’utilizzo del “**codice lotteria**” costituisca un’**efficace misura di garanzia**, pur precisando che i dati oggetto di memorizzazione elettronica e di trasmissione telematica all’Agenzia delle entrate, seppur sottoposti a **pseudonimizzazione**, devono essere comunque considerati come **dati personali** in quanto rappresentano informazioni su **persone fisiche identificabili**.

Entro il **31 dicembre 2019** i **registratori telematici**, come anche la **procedura web messa a disposizione nell’area riservata del sito dell’Agenzia delle Entrate**, dovranno pertanto essere configurati per consentire la trasmissione dei dati memorizzati delle singole operazioni commerciali, **necessari alla partecipazione alla lotteria degli scontrini**, a seguito di esplicita volontà del cliente manifestata dai clienti.

Più precisamente, i **dati oggetto di trasmissione** ai fini della lotteria saranno:

- a) **denominazione del cedente/prestatore;**
- b) identificativo/progressivo completo del **documento trasmesso;**
- c) identificativo del **punto cassa** (in caso di server RT);
- d) **data e ora del documento;**
- e) **importo del corrispettivo**, importo del corrispettivo pagato in contanti, importo del corrispettivo pagato con strumenti elettronici e importo del corrispettivo non pagato;
- f) **codice lotteria del cliente.**

I dati memorizzati saranno trasmessi per mezzo di un **apposito servizio**, e **non tutti in occasione della chiusura cassa giornaliera**: al fine di **evitare concentrazione di trasmissioni** negli orari di apertura e/o chiusura delle casse, la trasmissione dei documenti commerciali **ai fini della lotteria** avverrà utilizzando un orario casuale all'interno dell'intervallo di funzionamento del dispositivo, nell'arco della giornata di emissione del documento commerciale.

Giova inoltre precisare che, nel caso di **resi** o **annulli**, relativi ai documenti commerciali precedentemente trasmessi, dovranno essere **comunicate** all'Agenzia delle Entrate anche tali operazioni.

Va altresì rimarcato che, come specificato dal [provvedimento prot. n. 739122/2019 del 31.10.2019](#), **fino al 30 giugno 2020**, i Registratori Telematici utilizzati dai **soggetti tenuti all'invio dei dati al sistema Tessera Sanitaria non potranno trasmettere i dati necessari all'attuazione della lotteria**.

Stante il descritto quadro delle novità, manca ad oggi ancora all'appello il **provvedimento** con il quale dovranno essere definite le **modalità tecniche per le operazioni di estrazione, entità e numero dei premi**; provvedimento che dovrà essere emanato dal **direttore dell'agenzia delle Dogane e Monopoli**, d'intesa con quello delle **Entrate**. Con riferimento a quest'ultimo aspetto si sottolinea che, **lo scorso 30 ottobre**, l'Agenzia delle entrate ha già richiesto un **parere al Garante privacy**.

OneDay Master

**GESTIONE CREDITI IVA – RIMBORSI,
COMPENSAZIONI, PATOLOGIE**

Scopri le sedi in programmazione >

IMPOSTE INDIRETTE

La locazione di fabbricati tra Iva e imposta di registro

di **Federica Furlani**

La **locazione di fabbricati** (definiti come *“qualsiasi costruzione coperta isolata da vie o da spazi vuoti, oppure separata da altre costruzioni mediante muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta al tetto, che disponga di uno o più liberi accessi sulla via, e possa avere una o più scale autonome”* – [R.M. 46/1998](#), [Circolare del Ministero dei lavori pubblici del 23 luglio 1960, n. 1820](#), [Circolare 14/E/2015](#)), costituisce, ai fini Iva, una **prestazioni di servizi**, ai sensi dell'[articolo 3, comma 2, n. 1, D.P.R. 633/1972](#).

Soddisfatti, oltre al **requisito oggettivo**, anche quello **territoriale** – fabbricato situato nel territorio dello Stato – e **soggettivo** – locazione posta in essere da soggetto passivo Iva -, è necessario individuare il **regime Iva applicabile**, distinguendo tra:

- **fabbricati abitativi**, ovvero tutti gli edifici classificati/classificabili nella categoria catastale A, ad eccezione degli A/10 (uffici e studi privati);
- **fabbricati strumentali**, ovvero immobili classificati nella categoria B (scuole, uffici pubblici, etc), C (negozi, laboratori, magazzini, etc), D (opifici, alberghi, etc), E (Stazioni per servizi di trasporto, etc) e A/10.

Ricordiamo che, con la [circolare 27/E/2006](#), l'Agenzia delle Entrate ha precisato che *“la distinzione tra immobili ad uso abitativo e immobili strumentali deve essere operata con riferimento alla **classificazione catastale dei fabbricati, a prescindere dal loro effettivo utilizzo**”*.

Per quanto riguarda la **locazione di fabbricati abitativi**, essa è in generale **esente Iva** ai sensi dell'[articolo 10, comma 8, n. 1, D.P.R. 633/1972](#), salvo **l'opzione per l'imponibilità** (con aliquota del 10%), consentita solo se la locazione è effettuata dalle **imprese costruttrici dei fabbricati stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito**, anche tramite imprese appaltatrici, gli **interventi** di cui all'[articolo 3, comma 1, lett. c\), d\) ed f\), D.P.R. 380/2001](#). La medesima opzione può essere esercitata da qualunque locatore soggetto passivo Iva, se la locazione ha ad oggetto **alloggi sociali**.

La [circolare 13/E/2013](#) ha precisato che sono **imprese costruttrici** quelle che realizzano l'immobile direttamente con organizzazione e mezzi propri ovvero **avvalendosi di imprese terze** per la materiale esecuzione di tutti i lavori o di parte di essi, nonché quelle che, anche occasionalmente, costruiscono o fanno costruire immobili per la successiva vendita; sono **imprese di ripristino** quelle che acquistano un immobile, eseguono o fanno eseguire sullo stesso **interventi di recupero, ripristino edilizio o ripristino urbanistico** e successivamente lo **rivendono** o lo **concedono in locazione prima della vendita**, ancorché tale attività **non rientri**

tra quelle abitualmente effettuate.

Per quanto riguarda i **fabbricati strumentali**, il regime naturale della loro locazione è l'**esenzione** Iva, salvo che il locatore non esprima nel contratto **l'opzione per l'imponibilità** (con aliquota del 22%), **vincolante per tutta la durata contrattuale** ad eccezione dei seguenti casi:

- **subentro contrattuale come locatore.** In tal caso è possibile una **modifica del regime Iva applicato**, da comunicarsi tramite l'apposito modello "Opzione per l'imponibilità Iva nei contratti di locazione", approvato [con Provvedimento Agenzia delle Entrate 92492/2013](#) nel caso di passaggio da regime di esenzione a quello imponibilità; nel caso inverso è necessaria la presentazione a mano del modello RLI "Richiesta di registrazione e adempimenti successivi";
- **modifica della destinazione d'uso dell'immobile** con riaccatastamento da abitativo a strumentale, con possibilità di optare per l'imponibilità Iva.

Con riferimento all'**imposta di registro**:

- le locazioni di **fabbricati abitativi** in esenzione Iva scontano l'imposta di registro in misura proporzionale **pari al 2%** ([articolo 5, comma 1, lett. b, Tariffa I, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986](#)), mentre in caso di opzione per l'imponibilità, l'imposta è dovuta **in misura fissa (67 euro)**;
- le locazioni di **immobili strumentali**, sia in esenzione sia in caso di opzione per l'imponibilità Iva, sono soggette ad imposta di registro proporzionale **nella misura dell'1%**.

La base imponibile sui cui calcolare l'imposta di registro proporzionale è data dall'ammontare del corrispettivo in denaro relativo al **canone di locazione previsto per l'intera durata del contratto** ([articolo 43 D.P.R. 131/1986](#)), **ad esclusione quindi di eventuali rimborsi spese pattuiti**.

Nel caso di **durata pluriennale** è possibile scegliere se versare l'intera imposta di registro al momento della registrazione del contratto, **potendo godere di una riduzione** della stessa, o **versarla di anno in anno** in base al **canone annuale pattuito contrattualmente**.

Seminario di specializzazione

**IVA INTERNAZIONALE 2020 NOVITÀ
NORMATIVE E CASISTICA PRATICA**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

RISCOSSIONE

Il perfezionamento della procedura di notificazione in caso di irreperibilità relativa

di Angelo Ginex

Il **procedimento di notificazione** consente di portare a conoscenza del destinatario un atto giuridico che lo riguarda per mezzo della **consegna di una copia dello stesso**.

In materia di **cartelle di pagamento**, con specifico riferimento all'ipotesi di **irreperibilità relativa** del destinatario, occorre fare riferimento all'[articolo 26 D.P.R. 602/1973](#), il quale, al **comma 4**, stabilisce che «*Nei casi previsti dall'articolo 140 del codice di procedura civile, la notificazione della cartella di pagamento si effettua con le modalità stabilite dall'articolo 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e si ha per eseguita nel giorno successivo a quello in cui l'avviso di deposito è affisso nell'albo del comune*», e al **comma 6** che: «*Per quanto non è regolato dal presente articolo si applicano le disposizioni dell'articolo 60 del predetto decreto [D.P.R. 600/1973, n.d.r.]*».

Il citato [articolo 60 D.P.R. 600/1973](#), a sua volta, dispone che: «*La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile, con le seguenti modifiche ...* ».

Ai sensi del **combinato disposto** delle norme appena richiamate, ne deriva che, nel caso in cui non sia possibile eseguire la notifica per irreperibilità o per incapacità o rifiuto delle persone indicate nell'**articolo 139 c.p.c.**, l'agente notificatore, ai sensi dell'[articolo 140 c.p.c.](#):

1. **deposita** la copia dell'atto da notificare **nella casa del Comune** dove la notificazione deve eseguirsi;
2. **affigge avviso del deposito in busta chiusa** e sigillata alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario;
3. **gliene dà notizia tramite raccomandata con avviso di ricevimento**.

A tal proposito, si rammenta che la **Corte Costituzionale**, con [sentenza n. 258/2012](#), ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'[articolo 26, comma 4, D.P.R. 602/1973](#) nella parte in cui prevedeva che, in caso di irreperibilità relativa del contribuente, la notifica della cartella poteva avvenire attraverso il semplice deposito dell'atto presso l'albo comunale, ai sensi dell'[articolo 60, comma 1, lettera e\), D.P.R. 600/1973](#).

Così operando, il Giudice delle Leggi ha **ristretto** la **sfera di applicazione** del combinato disposto delle disposizioni citate alla sola ipotesi di notificazione di cartelle di pagamento a

destinatario “assolutamente” irreperibile, escludendone l'applicazione al caso di **destinatario “relativamente” irreperibile**, ipotesi per la quale è applicabile il disposto dell'[articolo 26, comma 6, D.P.R. 602/1973](#), e quindi dell'[articolo 140 c.p.c.](#) (cui anche rinvia l'alinea del **primo comma dell'articolo 60 D.P.R. 600/1973**).

Proprio in relazione agli esiti conseguenti alla **declaratoria di incostituzionalità** di cui alla citata sentenza della Corte costituzionale, la granitica giurisprudenza della Corte di Cassazione ha affermato *expressis verbis* che: **«nei casi di “irreperibilità relativa” del destinatario, va applicato l'articolo 140 c.p.c., in virtù del combinato disposto dell'articolo 26, ultimo comma, D.P.R. 602/1973 e dell'articolo 60, comma 1, lett. e), D.P.R. 600/1973, sicché è necessario, ai fini del perfezionamento della notifica della cartella, che siano effettuati tutti gli adempimenti ivi prescritti, incluso l'inoltro al destinatario e l'effettiva ricezione della raccomandata informativa del deposito dell'atto presso la casa comunale, non essendone sufficiente la sola spedizione»** (Cfr., [Cass. sent. n. 25079/2014](#); [Cass. ord. n. 9782/2018](#); [Cass. ord. n. 27825/2018](#)).

Ciononostante, si assiste incomprensibilmente, ancora oggi, a pronunce, come quella oggetto di cassazione ad opera della **Suprema Corte** con [ordinanza n. 26938 del 22.10.2019](#), ove i Giudici di merito avevano erroneamente ritenuto che la declaratoria d'illegittimità dell'[articolo 26 D.P.R. 602/1973](#), per le notificazioni da effettuarsi ai sensi dell'[articolo 140 c.p.c.](#) «*non ha affatto cancellato la norma richiamata dall'ordinamento ma ha solo limitato la sua applicazione ai casi in cui nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi sia abitazione, ufficio o azienda del destinatario*».

Al contrario, i Giudici di legittimità hanno ribadito, ancora una volta, che, in virtù della ricostruzione sopra operata, ai fini del perfezionamento del procedimento di notificazione al **soggetto irreperibile relativo**, oltre al deposito di copia dell'atto da notificare nella casa del Comune dove la notificazione deve eseguirsi e all'affissione dell'avviso del deposito in busta chiusa e sigillata alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario, **è necessario che sia inoltrata ed “effettivamente ricevuta” la raccomandata informativa**.

Seminario di specializzazione

**IL C.T.U. QUALE AUSILIARIO DEL
GIUDICE NEL PROCESSO CIVILE**

Scopri le sedi in programmazione >

REDDITO IMPRESA E IRAP

Contributi: trattamento contabile e fiscale

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

In un [precedente intervento](#) abbiamo trattato la compilazione del **quadro “Aiuti di Stato” (quadro RS)** della dichiarazione dei redditi; nel presente intervento affrontiamo invece il **trattamento contabile e fiscale** dei contributi a vario titolo ricevuti.

La **classificazione del contributo** avviene in base alle caratteristiche per le quali è riconosciuto:

- contributo in **conto esercizio**,
- contributi in **conto impianto** e
- contributo in **conto capitale**.

I **contributi in conto esercizio** sono dovuti sia in base alla legge sia in base a disposizioni contrattuali, **rilevati per competenza** e indicati distintamente in **apposita sottovoce della voce A5 del conto economico** tra gli Altri ricavi e proventi. Deve trattarsi di contributi che abbiano natura di **integrazione dei ricavi dell'attività caratteristica** o delle attività accessorie **diverse da quella finanziaria** o di riduzione dei relativi costi ed oneri (Oic 12).

Per cui, non possono essere compresi in questa voce i **contributi di natura finanziaria** che riducono direttamente l'onere degli interessi passivi su alcuni tipi di finanziamenti assunti dalla società, i quali sono portati **in detrazione alla voce C17 “interessi ed altri oneri finanziari”** (se rilevati in esercizi successivi a quelli di contabilizzazione degli interessi passivi, sono invece compresi nella voce C16 “altri proventi finanziari”).

I contributi in conto esercizio **sono rilevati nell'esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a percepirla**, che può essere anche successivo all'esercizio al quale essi sono riferiti. Devono essere rilevati anche i contributi erogati in occasione di fatti eccezionali (ad esempio, calamità naturali come terremoti, inondazioni, ecc.).

Tra i contributi in conto esercizio sono **compresi quelli relativi all'acquisto di materiali**. Ai fini della **valutazione delle rimanenze**, tali contributi sono portati in diminuzione del costo di acquisto dei materiali: in questo modo, la valutazione delle rimanenze permette di sospendere i costi effettivamente sostenuti, ossia al netto dei contributi ricevuti. Pertanto, i **costi sostenuti per gli acquisti** di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci sono rilevati tra i costi della produzione, alla voce B6), **al lordo dei contributi in conto esercizio ricevuti per tali acquisti**; la **variazione delle rimanenze** di materie prime, semilavorati e prodotti finiti è indicata nelle voci B11) o A2) **al netto dei contributi ricevuti**.

Ai fini fiscali **si considerano ricavi**, in base all'[articolo 85 Tuir](#):

- i contributi in denaro, o il valore normale di quelli in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base ad un contratto (lettera g);
- i **contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio** a norma di legge (lettera h).

I contributi in conto esercizio sono anche assoggettati ad una **ritenuta d'acconto** dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche dovuta dal percipiente, **pari al 4%**, ai sensi dell'[articolo 28, comma 2, D.P.R. 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...e con obbligo di rivalsa sull'ammontare dei contributi corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali"*.

Ai fini Iva, le erogazioni di denaro che si concretizzano in mere movimentazioni di denaro costituiscono contributi **esclusi dal campo di applicazione del tributo**. Viceversa, se le somme sono versate a fronte di un obbligo di fare, non fare o permettere, costituiscono dei **corrispettivi riconducibili nell'ambito applicativo dell'imposta** ([risposta 234/2019](#)).

I **contributi in conto impianti** sono somme erogate da un soggetto pubblico (Stato o enti pubblici) alla società per la realizzazione di iniziative dirette alla **costruzione, riattivazione e ampliamento di immobilizzazioni materiali, commisurati al costo delle medesime**. Sono contributi per i quali la società beneficiaria può essere vincolata a mantenere in uso le immobilizzazioni materiali cui essi si riferiscono per un determinato tempo, stabilito dalle norme che li concedono.

I contributi in conto impianti sono **riferiti e commisurati al costo dei cespiti** e come tali partecipano direttamente o indirettamente alla formazione del risultato dell'esercizio **secondo il criterio della competenza**.

I contributi in conto impianti **sono rilevati nel momento in cui esiste una ragionevole certezza** che le condizioni previste per il riconoscimento del contributo sono soddisfatte e che i contributi saranno erogati. Si iscrivono infatti in bilancio quando si tratta di contributi acquisiti sostanzialmente **in via definitiva**.

I contributi in conto impianti commisurati al costo delle immobilizzazioni materiali sono **rilevati a conto economico con un criterio sistematico**, gradualmente **lungo la vita utile dei cespiti**. Ciò può essere applicato con due metodi alternativi, che dovranno essere **specificati nella nota integrativa**:

a) con il **metodo indiretto** i contributi sono portati indirettamente a riduzione del costo in quanto imputati al conto economico nella **voce A5 "Altri ricavi e proventi"**, e quindi rinviati per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di **"risconti passivi"**; l'ammortamento in tal caso è calcolato su costo lordo delle immobilizzazioni;

b) con il **metodo diretto** i contributi sono portati direttamente a **riduzione del costo** delle immobilizzazioni materiali cui si riferiscono; in quest'ultimo caso l'ammortamento è calcolato sul valore dell'immobilizzazione, al netto dei contributi.

L'ultima categoria dei **contributi in conto capitale** è residuale, anche se spesso viene citata in modo atecnico dai bandi di alcune agevolazioni, ed è utilizzabile quando non è stato possibile procedere ad una classificazione puntuale. In tal senso, ad esempio, la [risoluzione 2/E/2010](#) trattava i contributi in favore di aziende agrituristiche, definiti, nell'ambito dei Piani di Sviluppo Rurale, genericamente "in conto capitale": *"la specificità delle norme che disciplinano il riconoscimento e la concessione del contributo alle aziende agrituristiche è tale, dunque, da escludere che nel caso di specie si tratti di contributi in conto capitale (sebbene formalmente definiti tali) erogati al solo fine di rafforzare la struttura patrimoniale dell'azienda"*.

Fiscalmente, ai sensi dell'[articolo 88, comma 3, lettera b\), Tuir](#), si considerano **sopravvenienze attive** i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi di cui alle [lettere g\) e h\) del comma 1 dell'articolo 85](#) e quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato. Tali proventi concorrono a formare il reddito **nell'esercizio in cui sono stati incassati** o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi, ma **non oltre il quarto**.

A titolo esemplificativo, il **voucher fiere 2019** "Regione Piemonte – Sostegno alla internazionalizzazione delle imprese del territorio attraverso l'erogazione di voucher per fiere internazionali all'estero" è considerato un **contributo in conto esercizio**, da contabilizzare per competenza nella **voce A5)**, con l'applicazione della ritenuta d'acconto del 4% al momento dell'erogazione.

Il contributo in questione, di importo massimo di 5.000 euro per le fiere in Unione europea, è considerato aiuto di Stato ed è soggetto ad un procedimento di concessione; comparirà nel **Registro nazionale degli aiuti (RNA)** e quindi **non dovrà essere comunicato nel quadro RS degli Aiuti di Stato** della dichiarazione dei redditi.

Infine, non dovrà essere indicato neanche nella **nota integrativa** in quanto **inferiore a 10.000 euro**. Nonostante la richiesta di cui all'[articolo 1, comma 125-bis, L. 124/2017](#) (*"i soggetti ... pubblicano nelle note integrative del bilancio di esercizio e dell'eventuale bilancio consolidato gli importi e le informazioni relativi a sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria, agli stessi effettivamente erogati dalle pubbliche amministrazioni"*), l'[articolo 1, comma 127, L. 124/2017](#) prevede infatti che *"al fine di evitare la pubblicazione di informazioni non rilevanti, l'obbligo di pubblicazione di cui ai commi 125, 125-bis e 126 non si applica ove l'importo monetario di sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria effettivamente erogati al soggetto beneficiario sia inferiore a 10.000 euro nel periodo considerato"*.

Master di specializzazione

LABORATORIO DI REVISIONE LEGALE: GLI ASPETTI CRITICI DELL'ATTIVITÀ DI VIGILANZA E REVISIONE AFFIDATA AL COLLEGO SINDACALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)