

---

# Trattamento IVA dei contributi pubblici ed attività di revisione contabile ai fini del visto di conformità

---

di [Vincenzo D'Andò](#)

**Publicato il 6 Marzo 2010**

trattamento IVA nel caso in cui l'erogazione da parte dell'Ente locale alla azienda assuma natura contributiva; effetti sulla detraibilità dell'IVA in capo alla azienda; l'attività del revisore alle prese dell'apposizione del visto di conformità ai fini IVA

## Indice:

- **Contributi erogati dalla Comunità europea non soggetti Iva.**
- **Trattamento Iva nel caso in cui l'erogazione da parte dell'Ente locale alla azienda assuma natura contributiva.**
- **Effetti sulla detraibilità dell'Iva in capo alla azienda.**
- **L'attività del revisore alle prese dell'apposizione del visto di conformità ai fini Iva.**

In funzione del tipo di attività esercitata, l'azienda può ricevere dei contributi da enti pubblici che potrebbero essere soggetti all'imposta sul valore aggiunto.

Occorre, quindi, valutare tale fattispecie per meglio inquadrarla ai fini di tale imposta, anche alla luce di documenti di prassi e particolarmente di dottrina resi noti di recente (a febbraio 2010).

Medesime problematiche si pongono per le aziende speciali che erogano un servizio in convenzione con l'ente locale (1).

Nel caso in cui il contratto stipulato preveda che l'Ente locale corrisponda alla azienda somme di denaro per integrare tariffe, rette, o quote, magari per favorire una particolare categoria di utenti, il corrispettivo ricevuto concorre a formare la base imponibile Iva da considerare come una prestazione.

In generale, i contributi versati da enti pubblici rilevano ai fini Iva se vengono corrisposti a seguito di un'obbligazione di dare, fare, non fare o permettere assunta dal beneficiario.

Per l'applicabilità del tributo occorre, quindi, che sussista un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive intercorrente tra l'ente erogante e il soggetto beneficiario, nell'ambito del quale il finanziamento assuma carattere di corrispettivo per una cessione di beni o una prestazione di servizi.

Laddove, invece, il soggetto che riceve il finanziamento non sia obbligato, a fronte degli importi percepiti, ad una prestazione di dare, fare, non fare o permettere nei confronti dell'ente erogante, le somme versate sono da considerare escluse dal campo di applicazione del tributo trattandosi di cessioni di denaro per il perseguimento di obiettivi di carattere generale non afferenti a

specifiche prestazioni, ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lett. a), del DPR n. 633/72 (R.M. n. 472/E/2008).

Non sussiste un nesso di sinallagmaticità laddove non sia richiesta al beneficiario una specifica prestazione, ma l'erogazione delle stesse somme si traduca nella messa a disposizione di fondi per realizzare programmi e finalità di interesse generale e coprire (in tutto o in parte) i relativi costi.

### **Contributi erogati dalla Comunità europea non soggetti Iva: Non spetta il diritto alla detrazione Iva**

Il soggetto che ha ricevuto un contributo a fondo perduto non soggetto ad Iva non può detrarre l'Iva pagata sugli acquisti.

In base al principio generale Iva, l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA viene escluso nei casi in cui i beni ed i servizi acquistati vengano utilizzati per realizzare operazioni esenti o comunque non soggette al tributo.

Non legittima, quindi, l'esercizio del diritto alla detrazione la circostanza che il contribuente sia destinatario di un contributo a fondo perduto, dovendosi comunque fare riferimento alla tipologia delle operazioni attive poste in essere in qualità di cedente o prestatore dallo stesso contribuente destinatario del contributo (2).

### **Trattamento Iva nel caso in cui l'erogazione da parte dell'Ente locale alla azienda speciale assuma natura contributiva**

Come osservato nell'analisi effettuata dall'UNGCEC (si veda la nota 1) sulle problematiche connesse al trattamento Iva delle entrate riconosciute dall'Ente locale alla azienda speciale erogante il servizio, occorre prima individuare

la natura delle entrate riconosciute dall'ente locale alla azienda speciale.

Tali entrate possono, infatti, essere suddivise in:

1) entrate con natura integrativa del prezzo corrispettivo;

2) entrate con natura contributiva che a loro volta potranno essere erogate:

- a) a fronte di uno specifico servizio;
- b) per compartecipazione alla copertura dei costi sociali;
- c) a copertura del disavanzo.

Ciò poiché, il trattamento Iva delle entrate dipende dalla natura delle stesse e da come le stesse sono regolamentate nel *“Contratto si servizio”* (3).

Sono, quindi, soggette ad Iva le integrazioni di tariffe, rette, o quote previste nel *“Contratto di Servizio”* e vanno trattati alla stregua della prestazione a cui si riferiscono (art. 13, comma 1 del DPR n. 633/72).

Più complesso è, invece, il trattamento Iva nel caso in cui l'erogazione da parte dell'Ente locale alla azienda speciale assume una natura contributiva.

In particolare, in relazione al rapporto tra l'ente locale e l'azienda speciale, si analizza il **trattamento Iva delle entrate con natura contributiva erogate a fronte di uno specifico servizio**.

In tale eventualità si possono presentare diverse casistiche ai fini Iva che dipendono da quanto è stato concordato nel *“Contratto di Servizio”*; se questo prevede uno specifico impegno dell'ente locale ad erogare delle somme alla azienda speciale a fronte di un obbligo di fare da parte di quest'ultima, si crea quel rapporto sinallagmatico tra entrata e prestazione (in particolare, quando l'erogazione è legata alla prestazione resa dalla azienda speciale all'utente finale della prestazione) che comporta l'attrazione delle entrate, derivanti dai contributi erogati dal Comune, nel campo di applicazione Iva.

Come più volte chiarito dall'Agenzia delle Entrate *“per l'applicazione del tributo, occorre, quindi, che sussista un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive intercorrente fra l'ente erogatore e il soggetto beneficiario, nell'ambito del quale il finanziamento assuma carattere di corrispettivo per una cessione di beni o una prestazione di servizi”*; quindi qualora manchi lo stretto nesso

contrattuale tra la prestazione e il contributo, questo ultimo ricade nelle prestazioni escluse ai sensi dell'art. 2 comma 3 lett. a) del D.P.R. 633/72, giacché assimilabile alle mere movimentazioni di denaro, quale fornitura del capitale per il finanziamento del servizio da rendere.

Lo stesso ragionamento vale anche nel caso di contributi previsti a copertura dei "costi sociali" come definiti dal TUEL.

Anche in questo caso, sulla base di quanto contenuto nel "Contratto Di Servizi", si deve analizzare se la copertura a tali costi è intesa nello specifico come integrazione al corrispettivo, o se si tratta di impegno genericamente assunto dall'Ente locale (trasferimenti); anche considerando che le aziende speciali, ai sensi dell'art. 114 comma 4 del TUEL, hanno l'obbligo di pareggio del bilancio.

Come è stato osservato, nel citato documento dell'UNGDCCEC, non rileva, **"quindi, il fatto di prevedere il contributo dell'Ente locale nel bilancio previsionale non potendo lo stesso configurarsi come corrispettivo per il solo fatto di essere inserito preventivamente nel bilancio"**.

*"In molte occasioni, infatti, i contributi erogati dall'Ente non hanno assolutamente la funzione di corrispettivo per l'attività svolta dal soggetto percipiente ma assolvono la funzione di fornire le fonti di finanziamento per poter svolgere il servizio; questo è tanto più vero, poi, nei servizi di pubblica utilità, quali lo spettacolo o la cultura.*

*Nessun dubbio invece si verifica qualora il contributo intervenga a copertura di un deficit di bilancio, lo stesso non potrà mai avere rilevanza ai fini Iva".*

### **Effetti sulla detraibilità dell'Iva in capo alla azienda speciale**

Somme erogate dall'ente alla azienda speciale: Riguardo la detraibilità o meno dell'Iva pagata sugli acquisti, l'Agenzia delle Entrate, nel tempo ha fornito interpretazioni non sempre coerenti, in alcuni casi ha negato la detraibilità Iva ed in altri ha, invece, riconosciuto la piena detrazione dell'Iva.

In particolare, come è stato osservato dall'UNGDCEC, con le Risoluzioni 77/E e 150/E del 1999 l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto la detraibilità piena, per poi negarla con le Risoluzioni 183/E del 2002, 42/E del 2004, 100/E 2005 e di nuovo ammetterla con la Risoluzione 46/E del 2007 in un caso di contributi erogati per impianti fotovoltaici dove si riportava *"... Si ritiene, conformemente all'orientamento espresso anche dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, che ai fini della detrazione sia ininfluyente la circostanza che l'acquisto o la realizzazione dell'impianto benefici dell'erogazione della tariffa incentivante, non rilevante ai fini dell'IVA"*.

La Corte di Giustizia, con la sentenza del 06.10.2005 ha stabilito che, *"non essendovi nel diritto comunitario alcuna previsione normativa che limiti la detraibilità dell'Iva assolta sull'acquisto di beni o servizio finanziati mediante sovvenzioni, gli stati membri non possono discostarsi dalle disposizioni comunitarie, introducendo limitazioni del diritto di detrazione diverse da quelle previste dalla Direttiva"*.

*Quindi, qualora il contributo sia inquadrabile quale fonte finanziaria per lo svolgimento del servizio pubblico, esso non andrà mai ad inficiare la detraibilità dell'Iva sugli acquisti come analizzeremo meglio di seguito"*.

Infine, in evidenza il caso di servizi condotti per mezzo di aziende Speciali di cui all'art. 4, comma 4 del DPR 633/72.

Per tali soggetti, ai sensi dell'art 19 ter del DPR 633/72, la detraibilità, qualora gli stessi svolgano principalmente attività non commerciali, spetta soltanto previa redazione di una contabilità separata per l'attività commerciale sussidiaria ed accessoria.

Tale contabilità separata non è, invece, necessaria quando l'attività principale dell'azienda speciale sia proprio quella commerciale (Corte di Cassazione, sentenza n. 7145/2001).

### **L'attività del revisore alle prese dell'apposizione del visto di conformità ai fini Iva**

Per la complessità della disciplina Iva, il revisore deve anche affrontare la problematica della corretta detrazione Iva

sugli acquisti, situazione anch'essa analizzata nel documento dell'UNGDEEC sulla base della risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 61/E del 2009.

Il revisore che dovrà porre il visto sulla dichiarazione Iva si potrà chiedere se sia possibile portare in detrazione l'Iva pagata sugli acquisti effettuati dall'ente gestore, dal momento che l'art. 19 del DPR 633/97

dispone *“non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto, o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti, o comunque non soggette all'imposta”*.

Il *“rischio”* della rettifica Iva, da parte dell'Amministrazione finanziaria, potrebbe avere una connotazione rilevante, in quanto suscettibile di sollevare sospetti, soprattutto allorquando, siamo di fronte a:

- nessuna prestazione fatturata agli utenti finali;
- si verifica il caso *“particolaristico”* in cui le somme ricevute dal Comune sono assimilabile alla mera cessione di denaro, escluse dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 2, comma 3 lettera a) del D.P.R. n. 633/72.

Secondo l'Agenzia delle Entrate la detraibilità dell'Iva sugli acquisti va verificata in relazione alla tipologia di prestazione/attività svolta dall'Ente Gestore, in qualità di cedente, o prestatore, a prescindere dalla circostanza che questo sia destinatario di un contributo.

Vale a dire che l'imposta è detraibile se gli acquisti di beni e servizi, finanziati attraverso la modalità sopra esposta, sono utilizzati per effettuare ulteriori operazioni che a loro volta danno diritto alla detrazione, cioè sono utilizzati per porre in essere operazioni imponibili.

Viene, pertanto, ritenuto che il ricevimento di un contributo avente le caratteristiche di cui sopra (mera cessione di denaro), non si possa configurare come operazione attiva, caratterizzante l'attività del soggetto che lo riceve, per il semplice fatto che attiene alla funzione finanziaria e non a quella produttivo – commerciale (ambito di applicazione del meccanismo Iva) il quale, ai fini della detrazione, sposta l'attenzione sul concetto di afferenza tra le operazioni di acquisto a monte e quelle di cessione a valle.

Tale orientamento, è stato, infatti, confermato anche dalla Corte di Giustizia Europea.

In ogni caso, l'Amministrazione finanziaria con la R. 16 marzo 2004 n. 42/E ha ribadito che la deroga si applica al soggetto che eroga il contributo.

Come ulteriormente rilevato nel documento dell'UNGCEC, ipotizzando che la cessione di denaro sia un'operazione a valle di questo soggetto, si avrà comunque, per espressa previsione normativa, un'Iva detraibile sugli acquisti.

Per cui logica su tale deroga va individuata nell'attivazione di un mero ciclo finanziario, che non va ad intaccare quello produttivo-commerciale.

Nel caso in cui le somme di denaro ricevute dal Comune hanno una natura di corrispettivo, totale o parziale, dei servizi resi dall'Ente gestore all'utenza finale si configura un'operazione attiva, che assume il trattamento fiscale Iva previsto dalla normativa (non imponibile art. 9, Iva 4%, 10%, esente, ecc).

In questo caso il circuito finanziario viene sostituito da un ciclo produttivo-commerciale, con le consuete regole di detraibilità dell'Iva.

L'UNGCEC, ha, infine, analizzato le altre tre possibilità del campo di osservazione (AP, PI), (AP, PE), (AP, PS), *“vale a dire quelle dell'agevolazione tariffaria parziale, il revisore si troverà di fronte a delle operazioni attive fatturate per le quali non si dovrà neanche fare lo sforzo di andare ad esplicitarne l'imponibilità, o la non imponibilità.*

*La logica che conduce alla detrazione o meno dell'Iva sugli acquisti è la stessa fin qui delineata.*

*In questa ipotesi la formazione dell'Iva a credito scaturisce dal bilanciamento tra l'Iva pagata sugli acquisti e quella riscossa in via di rivalsa” (4).*

Li, 27 febbraio 2010

**Vincenzo D'Andò**

---

**Note**

(1) L'Unione Nazionale dei Giovani Dottori Commercialisti (UNGDCCEC) sul tema del credito Iva nelle aziende speciali ha dedicato un apposito documento redatto dalla Commissione di studio enti locali nel mese di febbraio 2010.

(2) In particolare, nel caso di specie esaminato con la risoluzione n. 61/E/2009, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti dei beni e servizi va verificata in relazione alla tipologia di attività svolta in qualità di cedente o prestatore dall'ente che ha presentato istanza di interpello, con la quale un consorzio

ha fatto presente di avere ottenuto, per il finanziamento di propri programmi di attività tesi a incentivare la politica agricola nel settore oleicolo l'erogazione di fondi comunitari non soggetti ad Iva, e, quindi, ha chiesto se sia possibile detrarre l'imposta sulle spese effettuate (risoluzione n. 61/E del 11.03.2009).

**(3)** Significato di "Contratto di Servizio". Questo è previsto dal TUEL in riferimento a servizi delegati a società od aziende speciali; in particolare all'art 114 c. 8 del TUEL specifica che lo stesso è l'atto in cui vengono disciplinati i poteri di indirizzo, di controllo e di intervento del comune verso l'Azienda speciale.

Nel Contratto di Servizio se pur non previsto, è bene che vengano chiaramente specificati i rapporti finanziari intercorrenti tra l'Ente e la società partecipata/azienda speciale e la natura di tali rapporti anche da un punto di vista fiscale, al fine di evitare l'insorgere di dubbi interpretativi che potrebbero portare a controversie in seguito ad accertamenti da parte dell'autorità competente.

#### **(4) Analisi dei singoli casi possibili**

L'analisi del profilo tariffario agevolativo previsto per l'utenza è fondamentale per capire qual è il contesto economico-finanziario dell'azienda erogatrice e per individuare un **meccanismo fisiologico di formazione del credito Iva**.

Il profilo tariffario può andare da alcun corrispettivo versato dall'utenza, come nel caso delle prestazioni gratuite (agevolazione totale, **AT**), ad un corrispettivo versato che copre parzialmente i costi di gestione (agevolazione parziale, **AP**).

Ma ciò che più rileva per verificare la formazione e la legittimità del credito Iva, è l'analisi del **regime Iva della prestazione resa** (imponibile **PI**, esente **PE**, esclusa **PS**) che, anche in assenza di fatturazione, può in ogni caso essere rilevata, essendo sufficiente la circostanza che dei servizi sono stati comunque erogati.

Le combinazioni che costituiscono il campo di osservazione sono, quindi, le seguenti: (AT, PI),

(AT, PE), (AT, PS), (AP, PI), (AP, PE), (AP, PS).

Le prime tre combinazioni (AT, PI), (AT, PE), (AT, PS) appartengono alle cosiddette "operazioni non fatturate"; in un quadro economico così delineato, dati i costi gestionali, l'Iva pagata sugli acquisti da parte dell'azienda di erogazione supera, sicuramente, l'ammontare di Iva riscossa in via di rivalsa, per il semplice fatto che non è stata riscossa alcuna Iva.

Quindi, nel caso della nostra azienda di erogazione, delle tre possibili combinazioni (AT, PI), (AT, PE), (AT, PS), solo lo scenario **(AT, PI)** dà diritto alla detraibilità totale dell'Iva sugli acquisti e quindi legittima la compensazione del credito Iva così formato.

Nel caso dello scenario con operazioni esenti **(AT, PE)**, ne sono un esempio l'attività di formazione, la gestione di asili nido ecc., la detraibilità dell'Iva sugli acquisti afferenti, se trattasi dell'unica attività esercitata, non sarà consentita,.

Nel caso l'azienda eserciti più di un'attività, e le altre siano imponibili, sarà possibile portare totalmente in detrazione l'Iva pagata, optando per la separazione delle attività ai fini Iva, ai sensi art. 36 DPR 633/72.

Nel caso delle operazioni non soggette **(AT, PS)**, va osservato che il DPR 633/1972 non ci dice quali siano le "operazioni non soggette"; sicuramente a fronte di operazioni attive non soggette non sarà possibile portare in detrazione l'Iva sugli acquisti e quindi non vi sarà Iva a credito da portare in compensazione.

Il DPR 633/72, all'art. 2, comma 3, lettera a) si limita a dire che non sono considerate cessioni di beni quelle cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro.