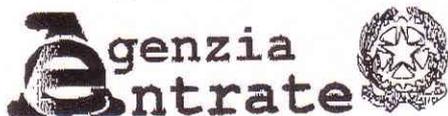


ALLA PRESENTE NON SEGUE LA TRASMISSIONE DELL'ORIGINALE
(Art. 6, comma 2, L. 412/91)



03 LUG. 2006

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Settore Fiscalità delle Imprese e finanziaria
Ufficio Enti non Commerciali e Onlus

Ministero Sviluppo Economico
Dir.Gen. Commercio Assicurazioni e Servizi
ENTRATA - 06/07/2006 - 0006204



Il Ministero delle Attività
Produttive
Direzione Generale per il Commercio
e Assicurazioni e i Servizi
Via Sallustiana 53
00187 ROMA

e, per conoscenza,

Alla Direzione Regionale del Lazio
Via M. Boglione, 30
00155 ROMA

Prot. 2006/99680

OGGETTO: Interpello n. 954-161/2006 – Articolo 11 della legge 27 luglio 2000 n. 212 – Ministero delle Attività Produttive - Istanza Presentata il 6 marzo 2006 - Aziende speciali delle Camere di Commercio – Rilevanza reddituale dei contributi – Articoli 85 e 88 del TUIR- Art. 4 del DPR n. 633 del 1972 – Art. 28 del DPR 600 del 1973

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione degli articoli 28 del DPR n. 600 del 1973, 4 del DPR n. 633 del 1972, 85 e 88 del TUIR, è stato esposto il seguente

QUESITO

Il Ministero delle Attività Produttive – Direzione Generale per il Commercio, le Assicurazioni ed i Servizi – premesso che questa Agenzia ha ritenuto con la risoluzione n. 37 del 23 marzo 2005 che le Aziende Camerali, pur non possedendo personalità giuridica, sono configurate quali organizzazioni autonome, caratterizzate da un'autonoma soggettività tributaria rispetto alla

Camera di Commercio che l'ha istituite, chiede di conoscere il parere di questa Direzione Centrale in merito ad alcune problematiche di natura tributaria che attengono principalmente al regime fiscale dei trasferimenti finanziari dall'Ente Camerale all'Azienda Speciale.

In particolare chiede di conoscere:

- a) la natura tributaria delle Aziende speciali;
- b) la rilevanza fiscale, ai fini dell'imposizione sui redditi, dei contributi in conto esercizio e in conto capitale in capo all'Azienda speciale beneficiaria;
- c) l'applicazione della ritenuta d'acconto prevista dall'articolo 28, secondo comma, del DPR n. 600 del 1972 in relazione ai contributi di cui al precedente punto b);
- d) il trattamento IVA applicabile ai trasferimenti finanziari effettuati dalla Camera di Commercio alle Aziende Camerali.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il Ministero delle Attività Produttive, in merito alla qualifica tributaria di ente commerciale o non commerciale delle Aziende camerali, ritiene che si debba far riferimento alle indicazioni statutarie ed alle attività effettivamente esercitate dalle Aziende speciali.

In particolare, l'istante ritiene che occorrerà una valutazione, caso per caso ed in base al criterio della prevalenza, del rapporto esistente tra le attività commerciali e quelle non commerciali esercitate ai sensi dell'articolo 2, comma 2, della legge 29 dicembre 1993, n. 580, tenuto conto degli indici di commercialità stabiliti dall'articolo 149 del TUIR.

In merito ai contributi in conto esercizio erogati all'Azienda camerale, che si qualifica come ente commerciale, l'interpellante ritiene che:

a) i contributi costituiscono ricavi per l'azienda camerale, ai sensi dell'articolo 85, comma 1, lettera h) del TUIR;

b) le Camere di Commercio hanno l'obbligo di assoggettare alla ritenuta d'acconto del quattro per cento prevista dall'articolo 28, secondo comma, del DPR n. 600 del 1973, tutti i contributi in conto esercizio corrisposti alle aziende-imprese;

c) i contributi assumono rilevanza ai fini IVA.

Per i contributi in conto esercizio erogati dalla Camera di Commercio all'Azienda Camerale ente non commerciale, l'interpellante ritiene che occorre accertare se gli stessi vengono corrisposti per l'espletamento delle attività istituzionali o per l'esercizio delle attività commerciali.

Nel primo caso, i contributi corrisposti per le attività istituzionali non commerciali:

a) non hanno rilevanza reddituale ai fini dell'imposizione sul reddito;

b) non sono da assoggettare alla ritenuta d'acconto del quattro per cento;

c) non sono rilevanti ai fini IVA, ai sensi dell'articolo 4, comma 4, del DPR n. 633 del 1972 e non può essere operata la detrazione.

In merito ai contributi in conto capitale, l'interpellante ritiene che:

a) in forza dell'articolo 85, comma 1, lettera h) del TUIR, i contributi in conto capitale costituiscono ricavi e devono essere tassati secondo "la competenza economica";

b) ai sensi dell'articolo 28, secondo comma, del DPR n. 600 del 1973, l'applicazione della ritenuta del quattro per cento va esclusa indipendentemente dalla natura tributaria di ente commerciale o non commerciale rivestita dall'Azienda camerale qualora le aziende speciali usufruiscono di trasferimenti di risorse destinate all'acquisto di beni strumentali ammortizzabili;

c) gli stessi contributi sono rilevanti ai fini IVA con esclusione, per le Aziende enti non commerciali, di quelli finalizzati all'acquisto di beni strumentali relativi all'attività istituzionale dell'Azienda.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 afferma che “ *Ciascun contribuente può inoltrare circostanziate e specifiche istanze d'interpello concernenti l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali*”.

Il Decreto del Ministro delle Finanze 26 aprile 2001, n. 209, nell'individuare i presupposti fondamentali dell'interpello, ribadisce che l'istanza può essere prodotta dal contribuente interessato a conoscere l'applicazione delle disposizioni a casi concreti e personali.

Il riferimento a casi concreti e personali dell'istante, operato dall'articolo 11 della legge n. 212 del 2000, ribadito dal D.M. n. 209 del 2001, si pone in stretta relazione con le finalità dell'istituto che costituisce uno strumento per risolvere specifici problemi inerenti operazioni, atti, comportamenti riconducibili nell'ambito degli interessi del contribuente.

Da quanto sopra emerge che detti elementi, richiesti a pena di inammissibilità dall'articolo 3 del D.M. n. 209 del 2001, non si riscontrano nella formulazione dell'istanza in esame; pertanto, la risposta resa non produce gli effetti tipici dell'interpello.

Si forniscono, tuttavia, in via generale, elementi e chiarimenti nell'ambito dell'attività di consulenza ed assistenza prevista dalla circolare n. 99 del 18 maggio 2000.

Natura fiscale delle Aziende Camerali

Con risoluzione n. 37 del 23 marzo 2005 questa Agenzia ha ritenuto che le Aziende Camerali, anche se non dotate di personalità giuridica, costituiscono un autonomo centro di imputazione di rapporti giuridici e sono caratterizzate da un'autonoma soggettività tributaria che comporta l'assolvimento degli obblighi

tributari in capo alle medesime. Esse, pertanto, costituiscono strutture distinte dall'ente camerale che le ha istituite.

Ciò premesso, in via generale, riguardo alla qualificazione tributaria delle Aziende speciali camerali si ricorda, come precisato nella circolare n. 124/E del 12 maggio 1998, che l'elemento distintivo degli enti non commerciali è costituito dal fatto di non avere tali enti quale oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di un'attività di natura commerciale.

Ai fini della qualificazione dell'attività come commerciale si precisa che deve essere considerata tale quella che determina reddito d'impresa, ai sensi dell'articolo 55 del TUIR.

Nessun rilievo assume, invece, ai fini della qualificazione dell'ente non commerciale la natura (pubblica o privata) del soggetto, la rilevanza sociale delle finalità perseguite, l'assenza del fine di lucro o la destinazione dei risultati.

Ai fini della qualificazione dell'ente come commerciale o non commerciale, pertanto, occorre anzitutto avere riguardo all'attività svolta, così come descritta nella legge, nello statuto o nell'atto costitutivo, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata, e come concretamente esercitata.

Nell'ipotesi in cui vengano svolte più attività, di cui alcune di natura commerciale ed altre di natura non commerciale, per la qualificazione dell'ente occorre fare riferimento all'attività che per lo stesso risulta essere essenziale, vale a dire quella che gli consente il raggiungimento degli scopi primari che caratterizza l'ente.

Pertanto, se l'attività essenziale svolta dall'Azienda camerale per realizzare gli scopi primari è commerciale, l'ente deve annoverarsi tra quelli commerciali, sia ai fini delle imposte sui redditi sia ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e, conseguentemente, deve essere assoggettata alla disciplina fiscale prevista per tale categoria di enti.

In forza delle previsioni contenute nell'art. 149 del TUIR, indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente

non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciali per un intero periodo d'imposta. La disposizione citata prevede, inoltre, al secondo comma, alcuni parametri di riferimento di cui si deve tener conto ai fini della qualificazione dell'ente.

Ciò premesso, si rileva che la riconducibilità dell'Azienda camerale tra gli enti commerciali o tra quelli non commerciali non possa prescindere da un'indagine concreta sulla natura delle attività svolte, non esperibile nella presente sede.

In merito all'applicazione dell'articolo 143, comma 1, del TUIR, si precisa che detta disposizione, stabilendo criteri per la determinazione del reddito complessivo degli enti non commerciali, dispone che non costituiscono esercizio di attività commerciali *"le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente, senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione."*

La previsione normativa presuppone il possesso della qualifica di ente non commerciale e prevede la non commercialità (di attività normalmente commerciali) qualora ricorrano tutte le condizioni menzionate.

In dettaglio, l'attività deve possedere necessariamente e congiuntamente i seguenti requisiti:

- l'attività non deve rientrare tra quelle elencate nell'articolo 2195 del codice civile, diversamente, infatti, essa verrebbe a configurare esercizio di attività commerciale, in conformità a quanto previsto dall'articolo 55 del TUIR;
- la prestazione di servizi deve essere conforme alle finalità istituzionali, intendendosi con tale locuzione, che essa deve perseguire comunque le finalità indicate nel provvedimento istitutivo dell'ente;

- l'attività deve essere svolta senza un'organizzazione predisposta appositamente per la sua gestione, vale a dire senza l'impiego di fattori produttivi organizzati in funzione dell'attività stessa.

Rilevanza ai fini delle imposte sui redditi dei

a) contributi in conto esercizio.

La disciplina fiscale relativa ai contributi in conto esercizio è contenuta nell'articolo 85, comma 1, lettere g) ed h) del TUIR, laddove si afferma rispettivamente che costituiscono ricavi concorrenti alla formazione del reddito d'impresa, *“i contributi in denaro, o il valore normale di quelli, in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto”* e *“i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge”*.

I contributi in argomento costituiscono ricavi e rilevano nell'esercizio di competenza per l'Azienda camerale beneficiaria a condizione che siano riconducibili all'attività commerciale unitariamente considerata (svolta dall'Azienda che abbia natura di ente commerciale) ovvero all'attività commerciale eventualmente svolta dall'Azienda che abbia natura di ente non commerciale.

Il contributo erogato in conto esercizio destinato a finanziare un'attività istituzionale di natura non commerciale svolta dall'Azienda Camerale ente non commerciale non è, invece, rilevante ai fini delle imposte sui redditi.

b) contributi in conto capitale

L'articolo 88, comma 3, lettera b), del TUIR, considera 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) ed h) del comma 1 dell'art. 85 e quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato....”*

In sostanza, l'articolo 88 del TUIR esclude dal novero delle sopravvenienze attive i contributi in conto impianti e quelli in conto esercizio di cui alle lettere g) ed h) del precedente articolo 85.

In base alla qualificazione economica, come precisato da questa Agenzia con risoluzione n. 100 del 29 marzo 2002, rappresenta un contributo in conto impianti quello la cui erogazione è subordinata all'acquisizione o realizzazione di beni strumentali ammortizzabili, mentre costituisce contributo in conto capitale quello finalizzato in modo generico ad incrementare i mezzi patrimoniali dell'impresa, senza che la sua erogazione sia collegata all'onere dell'effettuazione di uno specifico investimento.

Nel sistema dell'articolo 88 del TUIR, sono contributi in conto impianti quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili, tutti gli altri contributi devono essere considerati in conto capitale, tranne quelli in conto esercizio che, ai sensi dell'articolo 85, costituiscono ricavi.

Secondo la disciplina dettata dall'articolo 88 del TUIR, il contributo che costituisce sopravvenienza attiva concorre alla formazione del reddito d'impresa nell'esercizio in cui è incassato, ovvero in quote costanti nell'esercizio predetto e nei successivi, ma non oltre il quarto.

Qualora, invece, il contributo venga erogato per l'acquisto di beni ammortizzabili concorrerà al reddito secondo un principio di competenza economica: se il contributo è contabilizzato a diretta riduzione del costo di acquisto del bene, concorrerà al reddito sotto forma di minori quote di ammortamento deducibili; se, invece, il bene è stato iscritto al lordo del contributo, questo concorrerà al reddito, in correlazione al processo di ammortamento dell'impianto stesso, sotto forma di quote di risconto.

Si precisa che la disciplina sopra richiamata si applica anche alle Aziende camerale riconducibili tra gli enti non commerciali, relativamente ai contributi destinati ad attività di natura commerciale.

Ritenuta d'acconto articolo 28, comma 2, del DPR n. 600 del 1973.

L'articolo 28, secondo comma, del DPR 29 settembre 1973, n. 600 dispone che le regioni, le province, i comuni, gli altri enti pubblici e privati devono operare una ritenuta del quattro per cento a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o dell'imposta sul reddito delle società, con obbligo di rivalsa sull'ammontare dei contributi corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali.

Come più volte ribadito dall'Amministrazione Finanziaria (vedasi da ultimo le risoluzioni n. 193 del 2002 e n. 108 del 2004) la disposizione in commento individua esattamente i soggetti su cui grava l'obbligo di operare la ritenuta, mentre per delimitare l'ambito applicativo della ritenuta fissa due condizioni :

- a) il destinatario del contributo deve essere un'impresa;
- b) i contributi non devono essere destinati all'acquisto di beni strumentali.

Circa i destinatari del contributo, è stato altresì precisato (vedasi risoluzione n. 150 del 5 giugno 1995) che l'articolo 28, secondo comma, del DPR n. 600 del 1973 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 la cui determinazione ha luogo sulla base delle disposizioni disciplinanti il reddito d'impresa.

In sostanza, la citata disposizione è applicabile anche ai contributi corrisposti agli enti non commerciali nell'ambito dell'attività di natura commerciale svolta.

Per quanto riguarda l'ambito oggettivo di applicazione della disposizione in esame, si osserva che la norma non individua 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 dagli enti indicati nell'articolo 28 del DPR n. 600 del 1973 sono da assoggettare a ritenuta alla fonte a titolo di acconto, con la sola esclusione dei contributi per l'acquisto di beni strumentali.

In base ai principi sopra indicati discende che la Camera di Commercio dovrà assoggettare alla ritenuta tutti i contributi erogati alle Aziende Camerali che abbiano natura di ente commerciale, con esclusione di quelli destinati all'acquisto di beni strumentali.

La ritenuta di cui all'articolo 28, secondo comma, del DPR n. 600 del 1973, non si applica sui contributi concessi all'Azienda speciale camerale che abbia natura di ente non commerciale per lo svolgimento di attività dirette al raggiungimento dei fini istituzionali e non aventi il carattere della commercialità.

Diversamente, qualora il contributo venga erogato per l'espletamento di attività commerciali, anche se collaterali a quelle istituzionali di natura non commerciale, le Camere di Commercio devono operare sui contributi medesimi la ritenuta in esame.

Si evidenzia altresì che sono in ogni caso esclusi dall'applicazione della ritenuta di cui all'articolo 28 i contributi destinati all'acquisto di beni strumentali.

Trattamento fiscale dei contributi ai fini dell'Imposta sul valore aggiunto.

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, si osserva preliminarmente, che per i soggetti che abbiano natura di enti commerciali tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte si considerano effettuate nell'esercizio di impresa, per la presunzione assoluta contenuta nell'articolo 4, comma 2, n. 2 del DPR n. 633 del 1972.

Diversamente, l'Ente qualificabile quale ente non commerciale gode, in base ai principi generali, di una limitata soggettività ai fini IVA, in quanto essa è stabilita soltanto in relazione all'esercizio delle attività commerciali o agricole (articolo 4, comma 4, del DPR n. 633 del 1972).

Pertanto, al fine di individuare il trattamento tributario da riservare ai fini IVA ad una determinata operazione posta in essere dall'ente non commerciale, occorre accertare, in via preliminare, la sussistenza di un collegamento

funzionale tra essa e un'attività inquadrabile in un'attività commerciale od agricola effettuando un'indagine caso per caso.

In merito alla rilevanza IVA dei contributi erogati dallo Stato e da altri enti pubblici si osserva che, in generale, come precisato con numerose risoluzioni da parte di questa Agenzia (vedasi, tra le altre, le risoluzioni n. 150 del 29 settembre 1999, n. 183 del 11 giugno 2002, n. 100 del 25 luglio 2005) il contributo assume rilevanza ai fini IVA se costituisce il corrispettivo per l'acquisto di beni e servizi.

Talè ipotesi, rilevante agli effetti dell'IVA qualora il cedente o il prestatore rivesta la qualifica di soggetto passivo d'imposta, si verifica quando il soggetto che riceve le somme è tenuto ad un adempimento in dipendenza di un obbligo contrattuale nei confronti dell'ente erogante.

In particolare, come precisato, tra le altre, con la risoluzione n. 183 del 2002, " il contributo assume 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."

Le somme erogate, invece, costituiscono mere movimentazioni finanziarie e sono escluse dal campo d'applicazione dell'IVA ogni qual volta il soggetto che riceve il contributo non diventa obbligato a dare, fare, non fare, o permettere alcunché in controprestazione.

Al fine di accertare se i contributi costituiscano nella sostanza corrispettivi per prestazioni di servizi, ovvero si configurino come mere elargizioni di provviste finanziarie per il perseguimento di obiettivi di carattere generale, occorre fare riferimento al concreto assetto degli interessi tra le parti.

Ciò premesso in via generale, si ritiene che l'individuazione e la qualificazione del rapporto intercorrente tra le parti debba essere effettuato caso per caso, in base alle disposizioni normative che lo disciplinano ed alle pattuizioni contrattuali intervenute tra le parti.

Per quanto riguarda il diritto alla detrazione, nei casi in cui il contributo assuma la configurazione di mera movimentazione finanziaria non rilevante ai fini IVA, si precisa che questa Agenzia con prassi costante (vedasi, tra le altre, le risoluzioni n. 150/E del 20 settembre 1999, n. 162 del 31 maggio 2002) ha affermato che il regime della detrazione debba essere affrontato e risolto alla luce dei criteri generali dettati dall'articolo 19, comma 2, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

La citata norma stabilisce l'indetraibilità dell'IVA relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti "o comunque non soggette all'imposta". Con tale disposizione, il legislatore ha inteso disporre, in conformità alle disposizioni comunitarie, il divieto generalizzato di detrazione per tutte le operazioni esenti "o comunque non soggette all'imposta", salvo le deroghe stabilite dal successivo comma 3 dell'articolo 19.

Da quanto affermato discende che il contribuente ha diritto a detrarre l'imposta, che gli è addebitata per rivalsa, se i beni e servizi acquisiti sono afferenti ad operazioni imponibili o ad esse assimilate ai fini della detrazione.

IL DIRETTORE CENTRALE
Vincenzo Busa

