

CONTRIBUTI EROGATI DALLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE

Una specifica disciplina è prevista nel Codice per i contributi, siano essi pubblici o privati, poiché non è assolutamente scontato che non siano da considerare come proventi non commerciali e quindi detassati ai fini IRES. Trattiamo nello specifico dei contributi pubblici, poiché la normativa e la Circolare n. 1/2026 approfondiscono tali temi, ma il discorso è identico per i contributi erogati da privati.

Primo punto – Verifica della non commercialità dell’ente

Il Codice stabilisce che *“non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito degli enti del Terzo Settore di natura non commerciale ai sensi del comma 5 art. 79 i contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche per lo svolgimento, anche convenzionato o in regime di accreditamento, delle attività di interesse generale svolte.”*

L’agevolazione, per non tassare ai fini IRES i contributi, è subordinata alle seguenti condizioni:

- i contributi e gli apporti devono essere erogati da parte di amministrazioni pubbliche;
- detti contributi e apporti devono essere erogati per lo svolgimento, anche convenzionato o in regime di accreditamento, di attività di interesse generale di cui all’articolo 5 del CTS;
- l’ente beneficiario deve qualificarsi come ETS di natura non commerciale, ai sensi dell’art. 79, comma 5, del CTS.

Ciò significa che la generalità degli ETS deve prima effettuare il test di non commercialità, se risulta che l’ente ha natura non commerciale e rispetta anche gli altri requisiti allora può passare al punto successivo. Questo poiché qualunque contributo, pubblico o privato, destinato a finanziare le attività di un ente fiscalmente configurato come commerciale è sempre un contributo commerciale da assoggettare a tassazione a nulla rilevando il passaggio successivo che ora analizzeremo.

Ai fini della verifica dei presupposti per l’applicazione dell’ipotesi di non imponibilità di cui all’articolo 79, comma 4, lett. b) del CTS, l’ente quindi deve:

- effettuare il *test* di non commercialità delle attività di interesse generale svolte ai sensi dei commi 2 e 2 bis art. 79
- successivamente determinare la natura fiscale dell’ETS, al fine di verificare se lo stesso si qualifichi come ETS commerciale o come ETS non commerciale

Se il contributo rispetta i requisiti di non commercialità e l'ETS è fiscalmente non commerciale allora si può effettuare la verifica di cui al secondo punto

ATTENZIONE: Se il contributo viene effettuato ad un ETS che rispetta i requisiti della non commercialità, ma tale erogazione viene utilizzata per finanziare un'attività commerciale allora perde di rilevanza che l'ETS sia non commerciale e l'importo sarà soggetto a tassazione

Secondo punto – Determinazione della commercialità del contributo

Elemento dirimente è individuare se il contributo, pubblico o privato, abbia caratteristiche di corrispettività oppure no e, nel primo caso, se supera il test di non commercialità previsto dall'art. 79, comma 2 e 2 bis analizzato nella lezione 1 (attività in perdita o con margine di guadagno non superiore al 6% all'anno per massimo tre anni).

Per semplificare schematizziamo le tipologie di contributi che si possono incassare

TIPOLOGIA CONTRIBUTO	NATURA
Contributo corrispettivo con margine di guadagno inferiore al 6%	Non commerciale
Contributo non corrispettivo	Non commerciale
Contributo corrispettivo con margine di guadagno superiore al 6%	Commerciale

Sono quindi da ritenersi come corrispettivi non commerciali i contributi erogati senza che l'ente effettui alcuna controprestazione a favore del soggetto erogante (si dice quindi che il contributo è "non corrispettivo" o "non sinallagmatico") oppure, nel caso in cui il contributo sia corrispettivo, questo superi il test di non commercialità e rimanga entro il margine di tolleranza del 6%.

Esempio: se un ETS fornisce un servizio alla collettività nell'ambito delle sue attività di interesse generale, a fronte del quale l'ente ottiene un contributo vincolato al sostenimento delle spese per il servizio in oggetto (con o senza obbligo di rendicontazione), il provento dovrebbe essere considerato un contributo non commerciale poiché l'ETS non realizza una prestazione sinallagmatica a favore dell'ente che ha erogato le somme.

A tutto questo c'è un però...

La Circolare n. 34 del 22/09/2013 stabilisce in tema di erogazione di contributi pubblici che si deve individuare un sinallagma solamente nel caso in cui la Pubblica Amministrazione che eroga il contributo acquisisca la proprietà del risultato dell'attività da lei finanziata oppure acquisisca *"la proprietà del bene o comunque si avvalga dei risultati derivanti dall'attività per la quale sono state erogate le somme"*. Quindi in questa circostanza la situazione sembra essere favorevole agli ETS.

Ma occorre prestare attenzione al fatto che, anche in assenza di un vantaggio diretto per la Pubblica Amministrazione, non si può escludere che la somma concessa abbia natura di controprestazione poiché l'Agenzia delle Entrate precisa che, ove nel contratto o convenzione stipulato con la Pubblica Amministrazione sia prevista una clausola risolutiva espressa o clausole di risarcimento del danno da inadempimento o qualunque penalità in caso di inadempimento allora *"sussiste il vincolo di effettiva corrispettività tra le somme erogate e l'attività finanziata"* e conseguentemente il contributo deve essere considerato corrispettivo.

Da ultimo la medesima Circolare n. 34 del 22/09/2013 precisa un ultimo ulteriore e più stringente criterio per stabilire se il contributo costituisce un corrispettivo: anche in caso di assenza di clausole penali, ciò non implica necessariamente che si sia in presenza di un contributo non corrispettivo, questo poiché l'attività finanziata potrebbe costituire un'obbligazione a carico dell'ente privato, il cui inadempimento dà luogo ad una precisa responsabilità contrattuale. Conseguentemente, tenuto conto che l'erogazione delle somme si inquadrebbe in un rapporto contrattuale, esse costituiscono un corrispettivo.

In sintesi è estremamente difficoltoso non inquadrare come commerciale un contributo pubblico destinato a finanziare una o più specifiche attività o progetti realizzati dall'ente; discorso differente è invece il caso in cui il contributo sia destinato a finanziare la generalità delle attività di interesse generale realizzate dall'associazione.