

## Cooperazione internazionale fuori dal campo di applicazione Iva: Oic 35 e annotazioni contabili

Modulo24 Terzo Settore | 28 aprile 2022 | n. 2 | p. 36 | di Matteo Pozzoli, Giampaolo De Simone

### 1. Le attività progettuali a sovvenzione. La normativa Iva applicabile

#### 1.1 Introduzione

Con il comma 15-quater dell'art. 5, D.L. 21.10.2021, n. 146, convertito, con modificazioni, dalla legge 17.12.2021, n. 215, sono entrate nel campo di applicazione della normativa Iva quali operazioni esenti, le attività rese nei confronti degli associati effettuate nell'ambito dello svolgimento di attività commerciali o agricole, e le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nel corso di manifestazioni propagandistiche, già considerate dal legislatore «fuori campo Iva» [1].

L'art. 1, comma 683 della successiva legge di Bilancio 2022, senza risolvere la questione, si è limitato a sospenderne l'entrata in vigore, rinviando quindi l'esenzione dall'imposta delle suddette attività al 1° gennaio 2024.

Come ormai noto, la riqualificazione delle prestazioni/cessioni *de quo* in «esenti Iva» si è reso indispensabile per definire la procedura d'infrazione 2008/2010, con la quale l'Unione Europea aveva segnalato la violazione italiana agli obblighi imposti dalla Direttiva 2006/112/CE, (c.d. direttiva Iva)[2]. Infatti, l'esclusione dal campo di applicazione dell'Iva di determinate operazioni di enti pubblici e privati, così come già prevista dall'art. 4, D.P.R. 633/1972, viola gli obblighi imposti dagli articoli 2[3] e 9[4] della direttiva Iva, nonché il corretto recepimento delle esenzioni indicate all'articolo 132[5] della stessa direttiva.

Quindi dal 2024:

- › «le prestazioni di servizi e le cessioni di beni ad esse strettamente connesse, effettuate in conformità alle finalità istituzionali» (...) «a fronte del pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari fissati in conformità dello statuto, in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, nei confronti di soci, associati o partecipanti, (...)»

- › «le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica rese da associazioni sportive dilettantistiche alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica (...)»
- › «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche (...)»
- › «la somministrazione di alimenti e bevande nei confronti di indigenti da parte delle associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno (...)»,

che sino ad ora, nel nostro ordinamento giuridico erano convenzionalmente ritenute fuori campo Iva a condizione fossero rispettati determinati requisiti[6] saranno considerati «esenti da imposta». È stato anche previsto nel novellato articolo 10, D.P.R. 633/1972 che se tali operazioni saranno suscettibili a determinare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette a Iva, i relativi importi saranno considerati imponibili.

La diretta conseguenza della riqualificazione delle operazioni secondo i principi della direttiva Iva è l'introduzione in capo agli enti del mondo del "non profit" in genere, di tutti quegli adempimenti contabili e fiscali dai quali sono stati sino ad ora dispensati (quali l'apertura della partita Iva, la fatturazione elettronica, la tenuta dei registri contabili ai fini Iva, la dichiarazione Iva) [7]. Non vi sarà, viceversa, alcun maggior onere per l'associato «utente» dell'ente, stante il regime di esenzione, né deriverà un debito Iva dell'ente nei confronti dell'erario.

## **1.2 Le transazioni non sinallagmatiche e l'esclusione dall'Iva. Il caso delle attività progettuali**

Per tutte le erogazioni per le quali non è prevista una controprestazione, quali ad esempio l'incasso delle quote associative "partecipative", le liberalità, i proventi del 5 per mille, la raccolta dei fondi, i contributi, le sovvenzioni ai progetti da enti privati e pubblici (nazionali e sovranazionali), non si verifica il presupposto dell'applicazione Iva.

La variazione della normativa Iva già brevemente commentata nel paragrafo precedente, quindi, non darà luogo ad alcuna variazione per tutte quelle transazioni non sinallagmatiche che nulla hanno a che fare con le attività già de-commercializzate dall'art. 4, D.P.R. 633/1972.

L'art. 4 in parola, infatti, sino a tutto il 2023 - *tramite una finzione giuridica* - ha reso e renderà non rilevanti Iva le prestazioni che presentano tutte le caratteristiche per essere considerate tali. Pertanto, solo queste ultime saranno in futuro assoggettate al regime della esenzione, rimanendo le transazioni non sinallagmatiche fuori dal campo di applicazione Iva.

In un nostro precedente scritto avevamo già osservato l'assenza del rapporto sinallagmatico nella ipotesi delle attività progettuali finanziate da sovvenzioni della P.A. o da enti sovranazionali[8].

L'Agenzia delle Entrate ha affermato:

- › che le sovvenzioni costituiscono nella sostanza *«mere elargizioni di somme di denaro per il perseguimento di obiettivi di carattere generale»*, a copertura dei costi sostenuti e pertanto assumono la natura di *«movimentazione finanziaria»* non configurandosi tra il beneficiario della sovvenzione e l'ente finanziatore un rapporto sinallagmatico;
- › che in assenza di un rapporto sinallagmatico, ne deriva quale conseguenza che il medesimo finanziamento *«esula dal campo di applicazione dell'Iva per difetto del presupposto oggettivo»*[9] e che *«nel caso in cui la pubblica amministrazione eroghi somme di denaro agendo secondo le disposizioni dell'art. 12 della legge n. 241 del 1990 (“Provvedimenti amministrativi attributivi di vantaggi economici”), detto riferimento normativo è sufficiente a qualificare le somme in questione come contributi pubblici, come tali privi di rilievo ai fini Iva. In altri termini, la natura di “contributo” della somma erogata è insita nella modalità con la quale si esplica l'azione amministrativa disciplinata dall'art. 12 della legge n. 241 del 1990, in base al quale “la concessione di sovvenzioni, contributi, sussidi ed ausili finanziari e l'attribuzione di vantaggi economici di qualunque genere” è subordinata alla “predeterminazione ed alla pubblicazione da parte delle amministrazioni procedenti, nelle forme previste dai rispettivi ordinamenti, dei criteri e delle modalità cui le amministrazioni stesse devono attenersi. (...)»*[10].

In buona sostanza, in questi casi, utilizzando la terminologia del D.M. 5.3.2020, n. 39, *«Adozione della modulistica di bilancio degli Enti del Terzo Settore»*, siamo in presenza di *«erogazioni liberali condizionate»*, ovvero *«liberalità aventi una condizione imposta dal donatore in cui è indicato un evento futuro e incerto la cui manifestazione conferisce al promittente il diritto di riprendere possesso delle risorse trasferite o lo libera dagli obblighi derivanti dalla promessa»*[11]. Quest'ultima definizione sembrerebbe coincidere con la definizione di *«sovvenzione»*, rinvenibile nel PRAG, secondo il quale *«una sovvenzione è una donazione finanziaria/un pagamento non commerciale da parte dell'amministrazione appaltante, proveniente dal bilancio generale dell'Unione europea o dal Fondo europeo di sviluppo (FES), dato a uno specifico beneficiario per finanziare un'azione destinata a contribuire alla realizzazione di un obiettivo politico dell'Unione europea (...)»* [12] [13].

L'importo del finanziamento della UE (ma il principio vale anche per i progetti promossi o assegnati dall'AICS e dagli altri enti di cooperazione internazionali[14]), è quindi una *«donazione finanziaria»* condizionata alla esecuzione di una attività progettuale ed al rispetto di regole ben delineate nel PRAG (tra le altre in tema di eleggibilità dei costi, rispetto dei tempi di esecuzione e di presentazione dei rendiconti del progetto, audit di progetto ecc.).

Diversamente, in tutti i casi in cui si partecipa alle attività finanziate con gli strumenti di azione esterna della UE attraverso *«Call for Tenders»* (gare di appalto per servizi, lavori e forniture) non vi è dubbio della esistenza di un'attività rientrante nel campo di applicazione Iva (essendo, tra gli altri, consentito all'ente aggiudicatario di ottenere un profitto).

## **2. Oic 35 e annotazione contabile delle attività progettuali a sovvenzione**

La sovvenzione, stante la natura di transazione non sinallagmatica riconducibile alla tipologia delle erogazioni liberali condizionate, non deve e non può essere collocata in bilancio come ricavo per prestazioni da attività caratteristica dell'ente. La pubblicazione del principio contabile ETS Oic 35, ha chiarito che tali erogazioni, - essendo soggette a clausola di potenziale restituzione della sovvenzione per la quota non spesa (o non correttamente spesa) - debbono essere rilevate nell'attivo patrimoniale tra le disponibilità liquide e nel passivo tra i debiti per erogazioni liberali condizionate. Il debito verrà poi girato al rendiconto gestionale in funzione del venir meno della condizione.

L'ente finanziatore (UE, AICS, o altro soggetto anche privato) non appalta l'opera, ma partecipa con la Osc/Ong al progetto condividendone lo spirito, co-finanziandolo e rimborsando solo le spese "inerenti" e "del" progetto (eleggibili), non rimborsabili all'ente beneficiario (ad esempio l'Iva, se rimborsabile). Per questo dispone delle regole contrattuali da rispettare, imponendo una «*audit*» e la rendicontazione del progetto.

## 2.1 Scritture contabili

Al momento dell'erogazione in acconto per € 100.000,00:

Banca		a	debiti per erogazioni liberali condizionate	100.000,00

Al momento della imputazione al rendiconto gestionale per la quota parte dello stato di avanzamento del progetto (supponendo uno stato di avanzamento del progetto per € 85.000,00):

Debiti per erogazioni liberali condizionate		a	Contributi da Enti Pubblici	85.000,00

---

[1] Il comma 15-quinquies ha invece disposto che, in attesa della piena operatività delle disposizioni del titolo X del Codice del Terzo settore, «*le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che hanno conseguito ricavi, ragguagliati ad anno, non superiori a euro 65.000 applicano, ai soli fini dell'imposta sul valore aggiunto, il regime speciale di cui all'articolo 1, commi da 58 a 63, della legge 23 dicembre 2014, n. 190*», rimanendo pertanto – nei

limiti e alle condizioni di legge - escluse da tali modifiche normative. Per completezza, si sottolinea che il comma 15-sexies dell'art. 5 ha precisato che le disposizioni di cui all'art. 5, commi 15-quater e 15-quinquies, rilevano ai soli fini dell'imposta sul valore aggiunto.

[2] Il 3 giugno 2010 la UE ha notificato una messa in mora complementare ex art. 258 TFUE. L'art. 258 del Trattato sul Funzionamento della UE prevede che «*La Commissione, quando reputi che uno Stato membro abbia mancato a uno degli obblighi a lui incombenti in virtù del presente trattato, emette un parere motivato al riguardo, dopo aver posto lo Stato in condizioni di presentare le sue osservazioni. Qualora lo Stato in causa non si conformi a tale parere nel termine fissato dalla Commissione, questa può adire la Corte di giustizia*».

[3] Art. 2, «1. Sono soggette all'Iva le operazioni seguenti: (Omissis); a) le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale; (Omissis) c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale; (Omissis)».

[4] Art. 9, «1. Si considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. Si considera "attività economica" ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. (Omissis)».

[5] Art. 132 «1. Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(Omissis)

*f) le prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri i servizi direttamente necessari all'esercizio di tale attività, quando tali associazioni si limitano ad esigere dai loro membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettante, a condizione che questa esenzione non possa provocare distorsioni della concorrenza;*

(...)

*h) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con la protezione dell'infanzia e della gioventù, effettuate da enti di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale;*

*i) l'educazione dell'infanzia o della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionale, nonché le prestazioni di servizi e le cessioni di beni con essi strettamente connesse, effettuate da enti di diritto pubblico aventi lo stesso scopo o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili;*

l) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni loro strettamente connesse effettuate nei confronti dei propri membri nel loro interesse collettivo, dietro pagamento di quote fissate in conformità dello statuto, da organismi senza fini di lucro, che si prefiggono obiettivi di natura politica, sindacale, religiosa, patriottica, filosofica, filantropica o civica, purché tale esenzione non possa provocare distorsioni della concorrenza;

m) talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, fornite da organismi senza fini di lucro alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica;

n) talune prestazioni di servizi culturali e le cessioni di beni loro strettamente connesse effettuate da enti di diritto pubblico o da altri organismi culturali riconosciuti dallo Stato membro interessato;

o) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni effettuate dagli enti o dagli organismi le cui operazioni sono esenti a norma delle lettere b), g), h), i), l), m) e n) in occasione di manifestazioni per la raccolta di fondi, organizzate a loro esclusivo profitto, purché l'esenzione non sia tale da provocare distorsioni della concorrenza;».

[6] Gli stessi requisiti, tra l'altro, sono stati confermati anche per l'ipotesi dell'esenzione. Infatti, le condizioni per la de-commercializzazione già incluse nel comma 7, lettere da a) ad f) dell'art. 4, D.P.R. 633/1972, transitano ora, con un testo analogo, in calce all'art. 10 dello stesso decreto.

[7] Tuttavia, l'ente associativo potrà optare ai sensi dell'art. 36-bis, D.P.R. 633/1972 per la dispensa dagli adempimenti esenti e, in tal modo, le operazioni esenti da Iva non dovranno essere né fatturate, né registrate consentendo anche di beneficiare dell'esonero dalla presentazione della dichiarazione annuale Iva.

[8] Lo stesso vale per le erogazioni effettuate da soggetti appartenenti al settore privato.

[9] Ris. Ag. Entrate 24.4.2001, n. 54/E; Ris. 11.6.2002, n. 183/E; Ris. 23.6.2003, n. 135/E; Circ. Ag. Entrate 21.11.2013, n. 34/E. PRAG, «*Procurement and Grants for European Union External Actions - A Practical Guide Applicable as of 15 July 2021*», par. 6.1.1., *Definition*, p. 157.

[10] Circ. Ag. Entrate 11.5.2015, n. 20, risp. interp. 375/2021.

[11] Cfr. Glossario sulle poste di bilancio del D.M. 5.3.2020, n. 39.

[12] PRAG, «*Contract Procedures for European Union External Action, A practical guide applicable to any procedure to be launched as of 15 December 2021*», par. 6.1.1. *Definition*, p. 157, nostra traduzione dalla lingua inglese.

[13] Il beneficiario di una sovvenzione contribuisce generalmente al finanziamento dell'azione (co-finanziandola), a meno che il finanziamento totale dell'Unione sia essenziale per la realizzazione dell'azione.

La normativa UE chiarisce che le sovvenzioni sono regolate dai principi di trasparenza e parità di trattamento (essendo il processo di assegnazione delle sovvenzioni una procedura pubblica e completamente trasparente) e non possono generare profitti essendo le sovvenzioni destinate alla copertura di una quota parte delle spese sostenute per l'attuazione del progetto cofinanziato. In un nostro precedente intervento avevamo rilevato, al riguardo, come questa peculiarità è in grado di garantire gli equilibri finanziari necessari alla non commercialità dell'attività e dell'ente ai sensi dell'art. 79 del CTS.

[14] Ma non solo, il principio deve essere esteso soggettivamente a tutti gli enti che operano nel campo della progettualità finanziata (quindi non solo alle Osc/Ong ma anche ad esempio le associazioni Onlus, Aps e OdV che operino nel campo dell'intervento sociale, del mondo della disabilità, della formazione ecc.).

---