

Risposta n. 586/2021

OGGETTO: APPLICAZIONE RITENUTA SU CONTRIBUTI - ARTICOLO 28,
COMMA 2, DEL D.P.R. N. 600 DEL 1973

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La cooperativa sociale istante (di seguito, "*Istante*"), ONLUS di diritto, svolge sia l'attività di tipo A (servizi alla persona) offrendo servizi assistenziali, socio educativi e formativi, sia attività di tipo B (inserimento lavorativo di soggetti svantaggiati) realizzando e commercializzando manufatti (bomboniere, articoli in cartotecnica e feltro).

Nell'ambito dei servizi di tipo A, l'*Istante* (quale soggetto proponente) è risultata aggiudicataria insieme ad altri *partner* di un Bando, che prevede l'erogazione di un contributo liberale (in seguito "Contributo").

L'*Istante*, quale soggetto proponente del progetto, è il soggetto responsabile della sua realizzazione.

Il predetto Bando è stato promosso dall'impresa sociale ALFA (di seguito "Impresa Sociale"), quale soggetto attuatore del Fondo OMEGA.

Tale ruolo è stato assunto dall'Impresa Sociale, in conformità al Protocollo

d'Intesa sottoscritto tra l'Associazione BETA (di seguito, "Associazione") e il Governo, nonché in conformità all'Accordo sottoscritto con la stessa Associazione.

In virtù di detti accordi, l'Impresa Sociale gestisce il Contributo in esame e l'Associazione provvederà, su indicazione della stessa, esclusivamente alla sua materiale liquidazione.

L'*Istante*, quale soggetto responsabile del progetto svolgerà attività di organizzazione e di coordinamento, anche agendo per conto degli altri *partner* indicati nella Proposta di Progetto approvata, e rappresenta l'unico interlocutore con l'Impresa Sociale ai fini della rendicontazione e della liquidazione del Contributo.

Il Contributo potrà essere liquidato dall'Associazione esclusivamente all'*Istante*, che provvederà a ripartirlo tra gli altri *partner* in relazione alle spese sostenute o da sostenersi per la realizzazione delle attività, e dovrà essere destinato esclusivamente al finanziamento del progetto.

L'importo del Contributo assegnato si intende sempre a lordo di eventuali ritenute dovute per legge.

L'*Istante* ha precisato, inoltre, che non è stata ancora erogata alcuna *tranche* del Contributo sopra descritto al soggetto responsabile e, conseguentemente, non ha ancora effettuato alcuna ripartizione dello stesso tra i *partner*.

L'*Istante* fa presente che nel momento in cui l'Associazione, su indicazione dell'Impresa Sociale, procede all'erogazione del Contributo nei suoi confronti, deve operare la ritenuta d'acconto del 4 per cento, ai sensi del comma 2 dell'articolo 28 del decreto del Presidente della Repubblica 29 dicembre 1973, n. 600.

Pertanto, chiede se, in fase di ripartizione del Contributo tra i *partner*, sia tenuto ad operare la medesima ritenuta di cui al predetto articolo 28, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che, nel momento successivo in cui procederà alla ripartizione del Contributo ai soggetti *partner* del progetto, secondo le quote a ciascuno spettanti, non dovrà operare nuovamente la ritenuta d'acconto, per i seguenti motivi:

- il Contributo è unico, e conseguentemente, solo in fase di prima erogazione è assoggettabile alla ritenuta di cui all'articolo 28 del d.P.R. n. 600 del 1973;
- l'*Istante* ripartisce in favore dei soggetti *partner* il medesimo Contributo già assoggettato a ritenuta d'acconto.

Al riguardo, l'*Istante* precisa che non interviene quale soggetto che autonomamente, in base ad un proprio bando, corrisponde un contributo ai *partner*, bensì opera quale soggetto proponente e responsabile del progetto nei confronti dell'impresa sociale, bensì quale soggetto responsabile del progetto che incassa l'intero Contributo e lo ripartisce tra i *partner* in funzione delle rispettive spettanze.

Una diversa soluzione, determinerebbe a parere dell'*Istante* una doppia ritenuta d'acconto sul medesimo Contributo.

Infine, l'*Istante* ritiene che potrà recuperare la ritenuta d'acconto subita sull'intero Contributo, nella propria dichiarazione dei redditi, riducendo l'IRES se ed in quanto dovuta, o generando un credito di imposta compensabile nel rispetto delle disposizioni normative in materia.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La risposta viene fornita nel presupposto che emerge dall'istanza, assunto acriticamente in quanto non oggetto del quesito, che al contributo in esame non si applichi la disposizione di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460.

L'articolo 64 del d.P.R. n. 600 del 1973 definisce sostituto d'imposta «*Chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto*».

Al riguardo, l'articolo 23 del medesimo decreto ricomprende tra i sostituti d'imposta le società e gli enti, pubblici e privati, indicati nell'articolo 73 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir).

In particolare, il citato articolo 73, nell'elencare i soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società (IRES), annovera sia gli enti che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, sia gli enti che non svolgono, in modo esclusivo o principale, attività commerciale (articolo 73, commi 1, lettere *b*) e *c*), e comma 2, del Tuir).

Relativamente all'obbligo di operare la ritenuta d'acconto, l'articolo 28, del d.P.R. n. 600 del 1973, al comma 2 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 delle imposte indicate nel comma precedente e con obbligo di rivalsa sull'ammontare dei contributi corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali»*.

La ritenuta a titolo di acconto, come noto, costituisce un'anticipazione dell'imposta dovuta dal soggetto e non un ulteriore onere fiscale a carico di quest'ultimo che potrà recuperare la ritenuta d'acconto subita sul contributo percepito in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi, riducendo l'IRES dovuta, ovvero generando un credito da utilizzare in compensazione e/o in detrazione, oppure da chiedere a rimborso.

La norma individua esattamente i soggetti su cui grava l'obbligo di operare la ritenuta, identificandoli nelle regioni, province, comuni ed altri enti pubblici e privati, mentre per delimitare l'ambito di applicazione delle ritenute fissa le seguenti condizioni:

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

In relazione ai destinatari del contributo, la norma, come già precisato in

precedenti documenti di prassi, 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 di natura commerciale o che posseggano, più in generale, redditi la cui determinazione ha luogo sulla base delle disposizioni disciplinanti il reddito d'impresa (cfr. risoluzioni del Ministero delle Finanze 8 maggio 1980, n. 8/531 e 5 giugno 1995, n. 150, nonché risoluzioni 17 giugno 2002, n. 193/E e 4 agosto 2004, n. 108/E).

Per quanto concerne l'ambito oggettivo di applicazione della ritenuta, il citato articolo 28 al secondo comma stabilisce solo un limite negativo, assoggettando, in via generale, alla ritenuta alla fonte a titolo d'acconto nella misura del quattro per cento qualsiasi forma di contributo, ad eccezione dei contributi per l'acquisto di beni strumentali.

La norma, in sostanza, non individua esattamente 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 dalle regioni, province, comuni, dagli enti pubblici e privati subiscono la ritenuta alla fonte a titolo d'acconto, con la sola esclusione dei contributi per l'acquisto di beni strumentali.

Al riguardo, l'*Istante*, in riscontro alla richiesta di integrazione, ha fatto presente di contabilizzare il Contributo ricevuto quale "*contributo in conto esercizio*".

Al riguardo, fermo restando la corretta contabilizzazione del Contributo in esame, sulla base di quanto illustrato e in considerazione di quanto già espresso con i documenti di prassi citati, si concorda con la soluzione prospettata in relazione al primo quesito, secondo cui ricorrono i presupposti per l'applicazione della ritenuta prevista dall'articolo 28 del d.P.R. n. 600 del 1973.

In relazione alla seconda richiesta di chiarimenti, ovvero se l'*Istante* debba operare la ritenuta prevista dal più volte citato articolo 28, nel momento in cui, quale soggetto promotore e responsabile, ripartisce tra i *partner*, in base a quanto spettante, il contributo incassato, si osserva quanto segue.

L'*Istante* fa presente che, nello svolgere un ruolo di organizzazione e di coordinamento, agisce anche per "*conto degli altri enti ed organizzazioni (soggetti della partnership) indicati nella Proposta di Progetto approvata*".

Inoltre, è rappresentato che il "*Contributo potrà essere liquidato (...) esclusivamente al Soggetto responsabile (...) che provvederà a ripartirlo tra gli altri soggetti della Partnership in relazione alle spese sostenute o da sostenersi per la realizzazione delle attività*".

In ragione di quanto affermato, nella fattispecie rappresentata, l'*Istante* opera come mandatario in nome proprio e per conto anche degli altri *partner*, ovvero in forza di un mandato senza rappresentanza ed infatti, contabilizza l'intero Contributo ricevuto quale "*contributo in conto esercizio*".

Analogo comportamento è assunto, come emerge dalla documentazione integrativa, anche dai *partner* del progetto.

La natura di contributo, dunque, permane anche in capo ai *partner* e, pertanto, all'atto dell'erogazione del Contributo a loro favore occorre operare la ritenuta prevista dall'articolo 28, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973 al verificarsi dei presupposti appena illustrati.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)