

**Risposta n. 238**

**OGGETTO: Contributi in conto esercizio.**

**Articolo 85, lettera g) e h) d.P.R.22 dicembre 1986, n. 917**

**Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212**

**QUESITO**

La *Facoltà Alfa* è un ente ecclesiastico (di seguito, “Facoltà” o “Istante”) che svolge l'attività di insegnamento a livello universitario.

A conclusione del ciclo degli studi, conferisce titoli accademici al pari di qualsiasi università statale.

I proventi della Facoltà, inclusi nel “*Valore della Produzione*” del Conto Economico, sono costituiti essenzialmente da:

- tasse accademiche e altri diritti amministrativi pagati dagli studenti;
- contributo annuo corrisposto dall’Ente Beta (di seguito, “BETA”).

Con riferimento ai rapporti con BETA, l’Istante sottolinea di essere un ente “*subalterno*” a BETA, sottoposto “*agli indirizzi e alle decisioni della stessa*”.

L’Istante dichiara che le tasse accademiche sono notevolmente contenute, sia per il tipo di insegnamento sia per non scoraggiare gli studenti più bisognosi e, per tale motivo, i proventi di natura commerciale (tasse accademiche) non “coprono” tutti i costi della produzione.

Le spese della Facoltà, riportate tra i “*Costi della Produzione*” del Conto Economico, sono quelle tipiche di una normale facoltà universitaria, ovvero: spese per il personale docente e non docente, spese per l'acquisto di servizi vari, spese per l'incremento librario della Biblioteca universitaria.

L'equilibrio di bilancio è garantito dal contributo annuo in denaro, stabilito ed erogato da BETA, l'organo di controllo ed indirizzo dei Vescovi italiani, in “*modo del tutto autonomo*” e al di “*fuori di qualsiasi procedura di natura contrattuale*”.

Con riferimento a detto contributo, l'Istante fa presente che lo stesso è concesso in modo unilaterale da BETA al solo scopo di integrare i proventi di natura commerciale (tasse accademiche), in quanto non sufficienti a coprire tutti i costi della gestione ordinaria.

Atteso che in base all'articolo 85 del TUIR si considerano ricavi i contributi in denaro corrisposti “*in base a contratto*”, l'istante fa presente che, nella fattispecie in esame, non esiste alcun contratto “*ma semplicemente la decisione*” da BETA “*di corrispondere il contributo*” suddetto.

Ciò posto, l'Ente istante chiede di conoscere il corretto trattamento tributario, ai fini IRES ed IRAP, del contributo in esame erogato da BETA a copertura dei costi di gestione.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

A parere dell'Istante sussisterebbero condizioni di obiettiva incertezza circa l'applicabilità, ai contributi *de quibus*, dell'articolo 85, comma 1, lettera g) del TUIR, nella parte in cui qualifica come ricavi “*i contributi in denaro, o il valore normale di quelli, in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto*”.

In particolare, poiché il contributo *de quo* discende da un atto unilaterale di BETA, l'Istante ritiene che lo stesso non sia riconducibile alla previsione di cui alla lettera g) del citato articolo 85 del TUIR, sicché lo stesso non sarebbe assoggettabile ad alcuna tassazione, né ai fini IRES né ai fini dell'IRAP.

Conseguentemente in sede di dichiarazione dei redditi, sia ai fini IRES sia ai fini IRAP, l'Istante intenderebbe *“apportare”* al risultato del bilancio civilistico una *“variazione in diminuzione pari al contributo in parola”*.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Con riferimento alla contabilità degli Atenei, è necessario fare riferimento al decreto interministeriale (MIUR-MEF) 14 gennaio 2014, n. 19, emanato in attuazione dell'articolo 2 del decreto legislativo 27 gennaio 2012, n. 18, come previsto dalla legge 30 dicembre 2010 n. 240 (c.d. *“Riforma Gelmini”*).

In particolare, il citato decreto interministeriale analizza le poste di bilancio più significative per il settore universitario e, per quanto non espressamente in esso previsto, rimanda alle disposizioni del Codice civile (artt. 2423 ss.), nonché ai principi contabili nazionali emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC).

A tale quadro normativo, devono adeguarsi le Università, incluse quelle non statali, legalmente riconosciute sulla base delle procedure e modalità definite dai propri statuti e regolamenti (cfr. art. 5, co. 7, del d.lgs. n. 18 del 2012).

L'articolo 2 (Principi contabili e postulati di bilancio) del citato decreto interministeriale sancisce il principio di *“Equilibrio del bilancio”*, in base al quale *“Il bilancio preventivo unico d'ateneo deve essere approvato garantendone il pareggio (...). La gestione dell'ateneo deve perseguire il mantenimento nel tempo di condizioni di equilibrio economico, finanziario e patrimoniale”*.

Il successivo articolo 4, comma 2, lettera b) stabilisce che *“per contributi in conto esercizio si intendono le somme disposte da terzi per sostenere il funzionamento dell'ateneo o comunque per realizzare attività non classificabili tra gli investimenti. I contributi in conto esercizio certi ed esigibili devono essere iscritti come voci di proventi nel conto economico”*.

A commento di tale disposizione, il *“Manuale tecnico-operativo - art. 8 del D.I. 14 gennaio 2014, n. 19”* chiarisce ulteriormente che *“dal momento che i*

*contributi annuali e pluriennali in c/esercizio rappresentano essenzialmente delle somme destinate ad integrare ricavi e/o ridurre costi di un singolo esercizio (o degli esercizi successivi) è pacifico che devono essere imputati all'esercizio cui si riferiscono in ragione del principio di competenza economica, subordinatamente alla loro esigibilità concreta e non nominale. (...) Ad esempio tra i contributi annuali in c/esercizio trovano classificazione il fondo di finanziamento ordinario (FFO) derivante dal ministero e gli altri contributi aventi analoghe caratteristiche, con competenza riferibile all'esercizio per cui sono assegnati senza uno specifico vincolo di destinazione se non in riferimento alla generica copertura degli oneri di quel medesimo periodo”.*

Con riferimento agli aspetti tributari, si osserva che, ai fini IRES, i contributi in conto esercizio si suddividono in due categorie:

- contributi concessi in base a contratto, considerati ricavi ai sensi dell'art. 85, primo comma, lettera g) del TUIR;
- contributi concessi in base a norma di legge, sia da parte dello Stato e altri Enti pubblici, sia da parte di enti o soggetti privati, inquadrabili tra i ricavi se qualificabili contributi in conto esercizio *ex art. 85, primo comma, lettera h) del TUIR.*

Il successivo articolo 88, comma 3, lettera b), del TUIR, invece, contiene una fattispecie residuale prevedendo che i contributi diversi da quelli sopra citati [lettere g) e h) dell'articolo 85] e da quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili sono considerati sopravvenienze attive e concorrono a formare il reddito o interamente nell'esercizio in cui sono stati incassati o, in quote costanti, in questo e negli esercizi successivi ma non oltre il quarto.

Nel caso di specie, l'Istante riceve delle somme, a titolo di “*contributo annuo fisso*”, da BETA in modo “*del tutto autonomo*” per garantire “*l'equilibrio di bilancio*” e, più precisamente, allo scopo “*di integrare i proventi di natura commerciale (tasse accademiche) in quanto non sufficienti a coprire tutti i costi*

*della gestione ordinaria*".

Sebbene dalla documentazione acquisita, non sia emersa l'esistenza di un legame diretto (ancorché mediato) tra il soggetto erogante ed il beneficiario del contributo in esame, l'Istante dichiara che la Facoltà è un ente "*subalterno alla BETA*" e sottoposto agli "*indirizzi ed alle decisioni della stessa*".

In particolare, per quanto riguarda i rapporti intercorrenti tra la Facoltà e la BETA, l'articolo 50 dello Statuto, con riferimento alle forme di finanziamento della Facoltà, prevede espressamente, alla lettera c), il contributo di BETA mentre il successivo articolo 53, al fine di consentire "*il buon funzionamento dell'attività accademica*", dispone che "*I rapporti tra la Facoltà e gli enti ... (n.d.r. tra cui anche la BETA) sono regolati da apposite intese tra le parti, approvate dalla Commissione di Alto Patronato*". Ancorché tale espressione induca a ritenere che la fonte dei contributi in parola possa essere rinvenuta in apposite intese tra Enti ecclesiastici e la Facoltà istante, tuttavia l'Istante ha negato espressamente la sussistenza di previsioni contrattuali.

In assenza di accordi tra le parti, la scrivente ritiene opportuno fare riferimento al concreto assetto degli interessi perseguito dalle parti, come desumibile, nel caso di specie, dallo Statuto della Facoltà e dalla disciplina normativa che presiede alla gestione contabile universitaria (cfr. risoluzioni n. 72/E del 3 maggio 1999; n. 183/E del 11 giugno 2002).

Ai fini dell'imponibilità del contributo, rileva, comunque, la circostanza che la sua erogazione risponde, in ogni caso, ad un interesse riconosciuto meritevole di tutela in base alla disciplina normativa applicabile agli atenei, che intende assicurare alla Facoltà istante la possibilità di svolgere l'attività di insegnamento in condizioni di equilibrio di bilancio. In particolare, tale finalità emerge:

- dalle previsioni dello Statuto della Facoltà, che prevede che i contributi in parola siano elargiti per garantire "*il buon funzionamento dell'attività accademica*";

- dalle citate disposizioni normative e regolamentari (cfr. d.lgs n. 18 del 2012 e d.i. n. 19 del 2014) in base alle quali costituiscono contributi in conto esercizio le somme disposte da terzi per sostenere il funzionamento dell'ateneo;
- dai principi contabili e dagli schemi di bilancio di cui al citato d.i. n. 19 del 2014 e dal relativo Manuale tecnico operativo, ove viene ulteriormente evidenziato che contributi annuali e pluriennali in c/esercizio rappresentano essenzialmente delle somme destinate ad integrare ricavi e/o ridurre costi di un singolo esercizio;
- dalla contabilizzazione, come contributi in conto esercizio, che l'Istante applica per la rilevazione dei contributi erogati annualmente da BETA, in linea con le indicazioni fornite dal MIUR e con la loro destinazione economica di apporti volti a garantire l'equilibrio di bilancio dell'ente.

Tali circostanze giustificano l'inclusione dei contributi in parola tra quelli in conto esercizio di cui all'articolo 85, comma 1, lettera *h*) del TUIR.

Per quanto riguarda il trattamento IRAP dei contributi spettanti per legge, la normativa di riferimento è contenuta nell'articolo 5, comma 3, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. Tale disposizione, in particolare, sancisce la rilevanza di detti contributi ai fini della formazione del valore della produzione *“fatta eccezione per quelli correlati a costi indeducibili”*.

Come chiarito, con le Risoluzioni n. 34/E del 5 febbraio 2008 e n. 330/E del 21 ottobre 2002, n. 330/E, *“la correlazione richiesta dalla norma deve essere diretta e tale da individuare e vincolare in modo preciso ed inequivocabile la destinazione del contributo erogato. Deve sussistere cioè un rapporto - nesso logico - reso esplicito dalla legge istitutiva tra la somma erogata a titolo di contributo e il corrispondente componente negativo”*. Tale correlazione non è rinvenibile qualora l'ammontare del contributo risulti solo parametrato a componenti negativi non deducibili.

Nella fattispecie prospettata, le somme sono erogate sotto forma di contributo generale alla spesa a fronte di costi di diversa natura e, pertanto, la tipologia di erogazione concessa non consente di riscontrare un nesso esatto ed inequivocabile tra la somma erogata a titolo di contributo e i componenti negativi, tra quelli coperti, non deducibili ai fini IRAP.

Ne discende che, ai fini IRAP, i contributi in esame concorrono, per l'intero importo a formare il valore della produzione secondo il criterio della competenza, in conformità al principio di derivazione dai dati di bilancio di cui al citato articolo 5 del decreto legislativo n. 446 del 1997.

IL DIRETTORE CENTRALE  
*Firmato digitalmente*