

IVA

Detrazione Iva per i soggetti beneficiari di contributi pubblici

di **Marco Peirola**

La recente [risposta all'interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 80 del 22 marzo 2019](#) sollecita una sintesi delle regole applicabili in merito alle modalità di esercizio del **diritto di detrazione dell'Iva** da parte dei soggetti che **acquisiscono contributi pubblici**.

Le **elargizioni di denaro pubblico** che **non abbiano il carattere di corrispettività** (cd. “**contributi a fondo perduto**”) sono tendenzialmente **neutre agli effetti dell'Iva**, in quanto non incidono sulla **determinazione dell'imposta**, né dal lato attivo (cioè, del soggetto erogante), né dal lato passivo (cioè, del soggetto beneficiario).

Per il **soggetto erogante**, che opera in qualità di soggetto passivo d'imposta, la **neutralità** dei contributi è direttamente desumibile:

- dall'[articolo 2, comma 3, lett. a\), D.P.R. 633/1972](#), in base al quale **non sono considerate cessioni di beni** “*le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro (...)*”;
- dall'[articolo 19, comma 3, lett. c\), dello stesso D.P.R. 633/1972](#), in base al quale - in deroga al divieto generale di detrazione previsto per le operazioni che, a valle, non danno luogo alla realizzazione di operazioni imponibili - è ammesso il **recupero dell'imposta assolta sugli acquisti di beni/servizi** effettuati a monte dal soggetto che ha posto in essere la cessione di denaro (**fuori campo Iva**).

Specularmente, per il **soggetto beneficiario** del contributo a fondo perduto, il **diritto di detrazione** non è pregiudicato dalla natura contributiva delle somme percepite, ma dipende esclusivamente dal **regime impositivo delle operazioni attive** dal medesimo poste in essere.

Risulta, pertanto, **priva di fondamento** l'indicazione contenuta nella [risoluzione 183/E/2002](#), nella parte in cui richiama l'[articolo 19, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972](#) per sostenere l'**indetraibilità dell'imposta sui beni/servizi** utilizzati per la realizzazione di un programma formativo finanziato con un contributo pubblico. Nel caso esaminato, viene osservato che “*si è in presenza di beni e servizi acquisiti per la **realizzazione di un programma di interesse generale** che dà luogo al percepimento di somme di denaro che (...) assumono la **natura di movimentazioni finanziarie escluse dal campo di applicazione dell'Iva**. In tale contesto non si verifica, quindi, l'effettuazione a valle di alcuna operazione imponibile o assimilata ai fini della detrazione, non ricorrendo così il presupposto richiesto dalla norma per il riconoscimento del **diritto alla detrazione d'imposta**”.*

Come specificato dalla [risoluzione 24/E/2004](#), nei confronti del soggetto beneficiario non opera la deroga di cui al citato [articolo 19, comma 3, lett. c\), D.P.R. 633/1972](#), trattandosi di previsione da *“intendersi riferita agli acquisti di beni e servizi effettuati dal medesimo **soggetto che pone in essere la cessione di beni o la prestazione di servizi sottratta alla regola generale della indetraibilità** (nel caso di specie l'operazione di cessione di denaro)”*.

La detrazione, come in precedenza puntualizzato, risulta, infatti, ammessa in base alla regola generale prevista dall'[articolo 19, commi 2 e 3, D.P.R. 633/1972](#), cioè **in dipendenza della natura imponibile o ad essa assimilata delle operazioni attive** e non anche, per esempio, quando i beni/servizi acquistati a monte siano utilizzati, a valle, per realizzare esclusivamente operazioni escluse Iva.

Alla luce delle indicazioni contenute nella [circolare 20/E/2015](#), è possibile ipotizzare un **triplice scenario** a seconda del regime impositivo proprio del soggetto che ha beneficiato dei contributi pubblici.

Nello specifico, se le somme percepite sono utilizzate:

- **esclusivamente per realizzare operazioni escluse da Iva, ovvero esenti** da imposta, **non è possibile esercitare la detrazione** sui beni/servizi acquistati;
- **per realizzare, al contempo, operazioni imponibili e operazioni escluse da Iva**, la **detrazione** si esercita, ai sensi dell'[articolo 19, comma 4, D.P.R. 633/1972](#), in rapporto all'utilizzo dei beni/servizi acquistati nell'ambito delle operazioni soggette ad imposta, determinato in base a criteri oggettivi che siano coerenti con la natura dei suddetti beni/servizi;
- **per realizzare, al contempo, operazioni imponibili e operazioni esenti**, la detrazione si esercita, ai sensi dell'[articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972](#), applicando il **pro rata** di cui all'[articolo 19-bis](#) dello stesso decreto;
- **per realizzare, oltre alle operazioni escluse da Iva, anche operazioni imponibili e operazioni esenti**, occorre scomputare, preliminarmente, dall'ammontare complessivo dell'Iva assolta sugli acquisti di beni/servizi la quota-parte **indetraibile** ai sensi dell'[articolo 19, comma 2, D.P.R. 633/1972](#), in quanto specificamente imputabile alle operazioni **“fuori campo Iva”**; l'**importo ammesso in detrazione è, invece, calcolato sulla quota residua, applicando il pro rata** di cui al citato [articolo 19-bis D.P.R. 633/1972](#) ([risoluzione 100/E/2005](#) e [circolare 328/E/1997](#), § 3.3).



Seminario di specializzazione

LA FISCALITÀ NELL'E-COMMERCE

Scopri le sedi in programmazione >