

IVA

Detrazione Iva per i soggetti beneficiari di contributi pubblici

di Marco Peirolo

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-bisP.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 >