

ENTI NON COMMERCIALI

La detrazione Iva per gli enti non commerciali

di Luigi Ferrajoli

Seminario di specializzazione

FISCALITÀ E CONTABILITÀ DELLE ASSOCIAZIONI DEL TERZO SETTORE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

L'[articolo 19-ter, comma 1, D.P.R. 633/1972](#), rubricato “*Detrazione per gli enti non commerciali*”, dispone che “*per gli enti indicati nel quarto comma dell’articolo 4 è ammessa in detrazione, a norma degli articoli precedenti e con le limitazioni, riduzioni e rettifiche ivi previste, soltanto l’imposta relativa agli acquisti e alle importazioni fatti nell’esercizio di attività commerciali o agricole*”.

Il successivo comma del medesimo articolo specifica invece che “*la detrazione spetta a condizione che l’attività commerciale o agricola sia gestita con contabilità separata da quella relativa all’attività principale [...]. L’imposta relativa ai beni e ai servizi utilizzati promiscuamente nell’esercizio dell’attività commerciale o agricola e dell’attività principale è ammessa in detrazione per la parte imputabile all’esercizio dell’attività commerciale o agricola*

Ciò significa che un ente esercente un’attività promiscua – ossia che svolge al contempo tanto un’attività commerciale quanto una istituzionale – sarà legittimato unicamente alla detrazione dell’imposta sul valore aggiunto assolta con riferimento alle **operazioni economiche effettuate nell’ambito dell’esercizio di quella commerciale o agricola**.

È dunque opportuno, con riguardo agli enti non commerciali, al fine di individuare la sussistenza del requisito soggettivo di cui all'[articolo 4 D.P.R. 633/1972](#), far riferimento alla **tipologia** delle operazioni effettuate dall’ente medesimo.

Con riferimento agli **enti che esercitano promiscuamente ambedue le attività, istituzionale e commerciale**, è di fondamentale importanza un’ordinata tenuta della **contabilità separata**, in quanto ciò è il requisito fondamentale per poter scomputare dall’Iva a debito quella a credito con riferimento alle **operazioni economiche effettuate nella sfera dell’attività commerciale svolta**.

In linea generale, perciò, gli **enti non esercenti attività commerciali**, nel momento in cui

effettuano un acquisto, vengono considerati quali **consumatori finali** e, come tali, impossibilitati a detrarre l'imposta sul valore aggiunto assolta e corrisposta al cedente all'atto dell'acquisto.

È tuttavia opportuno specificare che un **ente non commerciale che acquisti un bene nella propria sfera istituzionale** - la cui Iva sarà dunque indetraibile - potrà in un secondo momento detrarre l'imposta sul valore aggiunto precedentemente assolta **qualora venga mutata la destinazione di tale bene**, ossia esso inizi ad essere impiegato nell'esercizio dell'attività d'impresa.

Ciò è quanto è stato sostenuto dalla **Corte di Giustizia** nella **sentenza del 25 luglio 2018, causa C-140/17**, nella quale è stato chiarito che un ente di diritto pubblico, o comunque non esercente in via principale attività di tipo commerciale, ha “*diritto alla rettifica delle detrazioni dell'Iva assolta in relazione a un bene d'investimento immobiliare [...] in cui, al momento dell'acquisto [...], da un lato, quest'ultimo, per sua natura, poteva essere utilizzato sia per attività imponibili che per quelle non imponibili ma è stato utilizzato, in un primo tempo, per attività non imponibili e, dall'altro, tale ente pubblico non aveva espressamente dichiarato di avere intenzione di destinare il suddetto bene a un'attività imponibile ma non aveva neppure escluso un utilizzo a tal fine, purché risulti che [...] il soggetto passivo abbia agito in qualità di un soggetto passivo nel momento in cui ha effettuato detto acquisto*”.

Di conseguenza, gli elementi che si devono tenere in considerazione al fine di valutare la **legittimità** o meno della **rettifica della suddetta detrazione** sono due: da un lato, che l'ente non commerciale al momento dell'atto di acquisto abbia agito quale **soggetto passivo**, ossia nell'ambito di un'attività economico-imprenditoriale e, dall'altro, che il bene oggetto di compravendita possa, per sua natura, essere **suscettibile di un utilizzo riconducibile all'esercizio di impresa**.

In ogni caso, il **diritto alla detrazione dell'Iva** sussiste indipendentemente dal fatto che **il bene non venga sin da subito utilizzato per l'effettuazione di operazioni imponibili** e dunque riferibili alla sfera commerciale.

Ciò è quanto specificato, ancora una volta, dalla Corte di Giustizia, statuendo che: “*Affinché un interessato possa accedere al diritto alla detrazione occorre, da un lato, che egli sia un “soggetto passivo” ai sensi della direttiva Iva e, dall’altro, che i beni e i servizi in questione siano utilizzati ai fini di sue operazioni soggette a imposta, fermo restando che l’utilizzo che è fatto dei beni o dei servizi, o che è previsto per essi, determina solo la portata della detrazione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto e l’entità delle eventuali rettifiche durante i periodi successivi, ma non incide sulla nascita del diritto alla detrazione*” (Corte di Giustizia, sentenza 9 luglio 2020, [causa C-374/2019](#)).