



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

DOCUMENTO DI RICERCA

LE ESENZIONI IVA DELLE ONLUS NEL PASSAGGIO A ENTI DEL TERZO SETTORE

Viviana Capozzi

AREA DI DELEGA CNDCEC

Enti del Terzo settore

CONSIGLIERI DELEGATI

Michele de Taronatti

David Moro

21 MARZO 2024



Abstract

Con l'introduzione del Codice del Terzo Settore sono stati previsti alcuni adeguamenti normativi riguardo alle disposizioni di esenzione IVA che interessano le Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (ONLUS), al fine di coordinarle con la prossima abrogazione del regime fiscale loro destinato.

Tali modifiche normative, secondo un'interpretazione letterale che emerge dai documenti della prassi amministrativa, vincolerebbero la fruibilità dei regimi di esenzione IVA oggi destinati alle ONLUS all'acquisizione e conservazione da parte di detti soggetti della natura di Ente del Terzo Settore (ETS) di natura non commerciale.

In linea con tale orientamento interpretativo, pertanto, detti regimi di esenzione verrebbero viceversa meno per tutte quelle ONLUS che dovessero scegliere di iscriversi al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore come imprese sociali o altri ETS di natura commerciale. La questione merita dunque particolare attenzione nella scelta che i soggetti oggi iscritti all'Anagrafe delle ONLUS dovranno effettuare se iscriversi (o meno) al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore e, in caso affermativo, con quale tipologia di ETS.

Inoltre, importanti criticità potrebbero emergere anche con riferimento alle ONLUS che sceglieranno di iscriversi come ETS di natura non commerciale. Infatti, anche tali ultimi soggetti dovranno effettuare una valutazione prospettica riguardo la propria qualificazione fiscale; poiché l'eventuale cambiamento di natura in corso d'anno comporterebbe un'errata applicazione della disciplina IVA sulle operazioni già svolte dall'ETS.

Con il presente documento si è ritenuto dunque opportuno svolgere un approfondimento della tematica in esame, sia al fine di verificare se l'orientamento manifestato dalla prassi è in linea con la ratio sottesa alla disciplina normativa di riferimento, sia per valutare l'opportunità di un ulteriore intervento legislativo atto a superare eventuali dubbi interpretativi e difficoltà operative. Intervento che, peraltro, si porrebbe in linea con i principi e criteri direttivi enunciati, con riferimento alla disciplina del Terzo settore, dalla legge delega per la riforma fiscale.



Sommario

1. PREMESSA	3
2. LE ESENZIONI IVA DI CUI POSSONO USUFRUIRE LE ONLUS	4
3. LA DISCIPLINA DI COORDINAMENTO DEL CTS	7
4. LA LEGGE DELEGA DELLA RIFORMA FISCALE	12



1. Premessa

La riforma del Terzo settore non ha introdotto una disciplina IVA specifica per gli Enti del Terzo Settore (di seguito solo ETS), fatta eccezione del regime forfettario previsto per le attività commerciali svolte dalle Organizzazioni di Volontariato (di seguito solo OdV) e dalle Associazioni di Promozione sociale (di seguito solo APS) dall'articolo 86 del Codice del Terzo settore (di seguito solo CTS), di cui al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117.

In linea generale, quindi, a parte le OdV e le APS che opereranno per l'applicazione del regime di cui al cennato articolo 86 del CTS, gli ETS ai fini IVA continueranno ad applicare le disposizioni recate dal d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito anche "decreto IVA"). Tuttavia, va sottolineato che il CTS ha apportato alcune modifiche alle disposizioni del decreto IVA, fra le quali emergono quelle finalizzate al coordinamento con la prossima abrogazione del regime ONLUS¹.

Tali ultime modifiche, come si vedrà più dettagliatamente nel prosieguo, sono state oggetto di un'interpretazione letterale da parte dell'Amministrazione finanziaria e vanno quindi valutate con attenzione nel momento in cui le ONLUS sceglieranno se iscriversi (o meno) nel Registro Unico Nazionale del Terzo settore (di seguito solo RUNTS) e, in caso affermativo, con quale tipologia di ETS². Stando infatti all'interpretazione letterale presente nei documenti di prassi, alcuni regimi di esenzione IVA oggi destinati (fra gli altri) alle ONLUS verrebbero meno qualora queste divenissero imprese sociali o ETS di natura commerciale.

Prima di entrare più dettagliatamente nel merito della questione in esame, è utile ricordare brevemente che per le attuali ONLUS l'articolo 101, comma 8, del CTS ha sancito il principio di continuità dell'ente nonostante l'evoluzione dell'organizzazione e della relativa struttura in uno degli ETS disciplinati nel CTS.

Pertanto, la perdita della qualifica di ONLUS a seguito dell'iscrizione nel RUNTS non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente, ai sensi e per gli effetti di quanto previsto nell'articolo 10, comma 1, lettera f), del d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 e articolo 4, comma 7, lettera b) del d.P.R. n. 633 del 1972. In tal caso, l'ente dovrà unicamente decidere come modificare il proprio statuto in funzione della categoria di ETS prescelta e procedere alla relativa iscrizione. Viceversa, laddove l'ente non opti per l'iscrizione in una delle sezioni del RUNTS, continuerà a esistere e a operare applicando, ai fini fiscali, le disposizioni

¹ Il comma 2 dell'articolo 102 del CTS abroga, fra l'altro, gli articoli da 10 a 29 del d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, fatto salvo l'articolo 13, commi 2, 3 e 4. Come noto, tale abrogazione avrà efficacia normativa a decorrere dal termine di cui all'articolo 104, comma 2, del CTS, vale a dire a decorrere dal periodo successivo a quello in cui interviene l'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10, del CTS e comunque non prima del periodo di imposta successivo a quello di operatività del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore.

² Ai sensi dell'articolo 54 del CTS, mentre le OdV e le APS transiteranno in maniera «automatica» all'interno del RUNTS, andando a confluire nelle apposite sezioni loro dedicate (salvo il caso in cui l'ufficio del registro rilevi la mancanza dei necessari requisiti), le ONLUS dovranno scegliere se procedere all'iscrizione al RUNTS e (eventualmente) in quale sezione collocarsi.



normative del Tuir. Tali enti, tuttavia, perdendo la qualifica di ONLUS, saranno tenuti alla devoluzione del patrimonio³.

2. Le esenzioni IVA di cui possono usufruire le ONLUS

Come noto, per le ONLUS trova applicazione il decreto IVA così come modificato dall'articolo 14 del d.lgs. n. 460 del 1997, in occasione dell'entrata in vigore del regime delle ONLUS. Tale ultima norma ha esteso, infatti, alle ONLUS alcune fattispecie di esenzione di cui all'articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972, inerenti determinate attività ritenute di rilevanza sociale.

Nello specifico, la norma ha incluso le ONLUS tra i soggetti che possono fruire del regime di esenzione in relazione alle prestazioni di servizi previste dalle seguenti voci del cennato articolo 10 del decreto IVA:

- 15) prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uso equipaggiati;
- 19) prestazioni di ricovero e cura, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto;
- 20) prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati;
- 27-ter) prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo.

Si ricorda inoltre che, come chiarito dall'Agenzia delle entrate con la circolare 15 luglio 2016, n. 31/E, le operazioni di cui ai nn. 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'articolo 10 del decreto IVA non fruiscono del regime di esenzione ma applicano l'aliquota IVA agevolata del 5%⁴ quando sono rese da cooperative sociali (anche se qualificate come ONLUS di diritto⁵) senza in tal caso poter optare per il regime di esenzione IVA⁶.

Inoltre, l'articolo 14 del d.lgs. n. 460 del 1997 è intervenuto anche ad agevolare alcune operazioni IVA nelle quali le ONLUS figurano come soggetti passivi. In tal senso, le ONLUS sono state aggiunte fra i soggetti beneficiari della disposizione di cui all'articolo 3, comma 3, del decreto IVA.

³ In proposito, si ricorda che, con riguardo alle modalità della devoluzione, l'Agenzia delle entrate, con la circolare 31 ottobre 2007, n. 59/E, ha chiarito che la devoluzione del patrimonio della ONLUS debba essere limitata all'incremento patrimoniale realizzato nei periodi di imposta in cui l'ente ha fruito della qualifica di ONLUS, facendo salvo, pertanto, il patrimonio acquisito anteriormente alla data di iscrizione nell'Anagrafe delle ONLUS.

⁴ Cfr. articolo 1 della Tabella A, parte II-bis, del d.P.R. n. 633 del 1972.

⁵ Cfr. articolo 10, comma 8, del d.lgs. n. 460 del 1997.

⁶ In senso analogo, più di recente, la risposta a interpello 15 luglio 2019, n. 240/E.



Tale ultima norma, in deroga al principio generale secondo il quale le prestazioni di servizi sono rilevanti ai fini IVA se effettuate verso corrispettivo, include, come è noto, nell'ambito di applicazione del tributo le prestazioni a titolo gratuito effettuate per l'uso personale o familiare dell'imprenditore (tipiche ipotesi di autoconsumo di servizi) e per altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa. Da queste ultime prestazioni sono state espressamente escluse alcune fattispecie, tra cui le operazioni di divulgazione pubblicitaria svolte a beneficio dell'attività istituzionale di enti e associazioni che senza scopo di lucro perseguono finalità educative, culturali, sportive, religiose e di assistenza e solidarietà sociale, nonché delle ONLUS⁷.

In merito alla corretta interpretazione di tale disposizione, la risoluzione del Ministero delle finanze del 18 aprile 2000, n. 50/E ha chiarito che *"l'intento del legislatore è stato quello di escludere dal campo di applicazione dell'IVA solamente le operazioni di divulgazione pubblicitaria in argomento svolte a beneficio delle ONLUS a titolo gratuito in quanto le medesime prestazioni, rese dietro pagamento di corrispettivo, ai sensi del primo comma dello stesso art. 3 del D.P.R. n. 633 del 1972 e in linea con il disposto dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva CEE, costituiscono, invece, operazioni imponibili"*. La disposizione, pertanto, va riferita esclusivamente alle operazioni effettuate a titolo gratuito.

Infine, sempre con riferimento ai regimi agevolati di operazioni IVA nelle quali le ONLUS figurano come committenti, è utile ricordare che sono esenti IVA le cessioni gratuite di beni, a favore delle ONLUS, per le quali l'imprenditore abbia operato la detrazione dell'imposta al momento dell'acquisto o dell'importazione, ai sensi dell'articolo 10, n. 12) del decreto IVA.

Passando a esaminare, invece, le operazioni di cui all'articolo 10, numeri 15), 19), 20) e 27-ter) del d.P.R. n. 633 del 1972, nelle quali le ONLUS figurano quali prestatori delle operazioni ivi elencate, è utile osservare che il loro inserimento è risultato da subito non necessario, tenuto conto del fatto che anche le ONLUS, per poter effettuare le attività in questione, avrebbero dovuto comunque presentare i requisiti (di riconoscimento e autorizzazione) richiesti dalle singole disposizioni.

Infatti, in queste fattispecie la qualificazione del soggetto nei confronti della pubblica amministrazione è esclusivamente funzionale ad attestare la qualità della prestazione, accertata in via preventiva e verificata a posteriori.

In tal senso, con riferimento alle prestazioni di ricovero e cura⁸ si legge nella circolare del Ministero delle finanze del 3 agosto 1979, n. 25/364695: *"Atteso il carattere oggettivo della esenzione, si chiarisce che la stessa si rende applicabile indipendentemente dalla struttura organizzativa dei soggetti sopra menzionati (enti, organismi associativi o societari). Si pone in evidenza che l'esenzione, per quanto concerne le cliniche o case di cura, è subordinata al fatto che la prestazione sanitaria sia resa in regime*

⁷ Peraltro, con riferimento alla disposizione in esame, si ricorda che, a seguito dell'efficacia delle modifiche introdotte dall'articolo 89 del CTS, la disposizione rimarrebbe in vigore per i soli ETS non commerciali, mentre attualmente si applica, oltre che alle ONLUS, anche ad "enti e associazioni che senza scopo di lucro perseguono finalità educative, culturali, sportive, religiose e di assistenza e solidarietà sociale" (art. 89, comma 7 lett. a) CTS).

⁸ Di cui al n. 19) dell'articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972.



di convenzione con le Regioni o con altri organismi ammessi a stipularle; ne restano, conseguentemente escluse le prestazioni "libere" anche se rese da cliniche che abbiano stipulato convenzioni parziali".

Similmente, con riferimento alle prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale⁹, la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 22 del 2008 ha chiarito che sono riconducibili nell'ambito applicativo del beneficio dell'esenzione dell'IVA le prestazioni approvate e finanziate da enti pubblici; infatti, nel finanziamento della gestione e dello svolgimento del progetto educativo e didattico è insita l'attività di controllo e vigilanza da parte dell'ente pubblico e la rispondenza dell'attività resa agli obiettivi formativi di interesse pubblico. Il finanziamento del progetto costituisce, in sostanza, il riconoscimento per atto concludente della specifica attività didattica e formativa posta in essere e detto riconoscimento è requisito idoneo a fruire del regime di esenzione IVA.

A suffragio di siffatta interpretazione milita, peraltro, anche la disciplina euro-unitaria di riferimento. L'articolo 132 della direttiva n. 2006/112/CE, infatti, prevede che gli Stati membri esentino (fra le altre) le seguenti operazioni, a condizione che il soggetto erogatore sia autorizzato o riconosciuto dall'autorità pubblica e non che integri determinate caratteristiche soggettive:

- b) l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni a esse strettamente connesse, assicurate da enti di diritto pubblico oppure, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medesimi, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti;
- g) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale, comprese quelle fornite dalle case di riposo, effettuate da enti di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale;
- h) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con la protezione dell'infanzia e della gioventù, effettuate da enti di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale;
- i) l'educazione dell'infanzia o della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionale, nonché le prestazioni di servizi e le cessioni di beni con essi strettamente connesse, effettuate da enti di diritto pubblico aventi lo stesso scopo o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili;
- p) il trasporto di malati o feriti in veicoli all'uopo equipaggiati da parte di organismi debitamente autorizzati.

Unicamente con riferimento alle operazioni di cui alle lettere b) ed i), il successivo articolo 133 della medesima direttiva n. 2006/112/CE prevede che gli Stati membri possano subordinare la concessione delle esenzioni a organismi diversi dagli enti di diritto pubblico, all'osservanza di una o più delle seguenti condizioni:

⁹ Di cui al n. 20) dell'articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972.

- a) gli organismi in questione non devono avere per fine la ricerca sistematica del profitto: gli eventuali profitti non dovranno mai essere distribuiti ma dovranno essere destinati al mantenimento o al miglioramento delle prestazioni fornite;
- b) gli organismi in questione devono essere gestiti e amministrati a titolo essenzialmente gratuito da persone che non hanno di per sé o per interposta persona alcun interesse diretto o indiretto ai risultati della gestione;
- c) gli organismi in questione devono praticare prezzi approvati dalle autorità pubbliche o che non superino detti prezzi ovvero, per le operazioni i cui prezzi non sono sottoposti ad approvazione, praticare prezzi inferiori a quelli richiesti per operazioni analoghe da imprese commerciali soggette all'IVA;
- d) le esenzioni non devono essere tali da provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA.

3. La disciplina di coordinamento del CTS

Come anticipato, con l'introduzione del CTS sono stati previsti alcuni adeguamenti riguardo alle disposizioni IVA che interessano le ONLUS, sin qui brevemente esaminate. La disciplina di coordinamento normativo delle disposizioni oggi riferite alle ONLUS è contenuta nell'articolo 89 del CTS che, come previsto dall'articolo 104, comma 2, del medesimo CTS, in quanto rientrante tra le disposizioni del titolo X, si applica "agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro".

Nello specifico, il comma 7 del cennato articolo 89 del CTS al primo capoverso dispone, in via generale, che "si intendono riferite agli enti non commerciali del Terzo settore di cui all'articolo 82, comma 1, le disposizioni normative vigenti riferite alle ONLUS in quanto compatibili con le disposizioni del presente decreto". Il secondo capoverso del medesimo comma 7, ponendosi in continuità con il richiamato principio generale, apporta le seguenti modifiche all'articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972:

- a) all'articolo 3, comma 3, primo periodo, le parole "di enti e associazioni che senza scopo di lucro perseguono finalità educative, culturali, sportive, religiose e di assistenza e solidarietà sociale, nonché delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)" sono sostituite dalle seguenti: "di enti del Terzo settore di natura non commerciale";
- b) all'articolo 10, comma 1, ai numeri 15), 19), 20) e 27-ter), la parola "ONLUS" è sostituita dalle seguenti: "enti del Terzo settore di natura non commerciale".

In base alle disposizioni da ultimo richiamate, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello nel quale la Commissione europea avrà autorizzato i nuovi regimi fiscali previsti per gli ETS, saranno



ammessi alle suddette ipotesi di esenzione IVA i soli ETS considerati non commerciali, ai sensi di quanto disposto dall'articolo 79 del CTS.

In proposito è appena il caso di ricordare brevemente che, ai sensi del comma 5 dell'articolo 79 del CTS, si considerano non commerciali gli ETS, diversi dalle imprese sociali¹⁰, che svolgono in via esclusiva o prevalente attività di interesse generale, individuate dall'articolo 5 del CTS, in conformità ai criteri di non commercialità normativamente posti¹¹. Inoltre, indipendentemente dalle previsioni statutarie, assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di interesse generale, svolte in forma d'impresa non in conformità ai criteri di non commercialità normativamente posti, nonché delle attività diverse, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto della relativa disciplina attuativa¹², superino, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali.

Ai sensi del successivo comma 5-ter del medesimo articolo 79 del CTS, l'eventuale mutamento della qualifica, da ETS non commerciale a ETS commerciale, opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale. Esclusivamente per i due periodi d'imposta successivi al termine fissato dall'articolo 104, comma 2, del CTS detto mutamento di qualifica opera a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui avviene il mutamento stesso.

Stando a un'interpretazione letterale del quadro normativo sin qui brevemente richiamato, ne discende che le ONLUS che decideranno di acquisire la qualifica di ETS potranno continuare a fruire delle agevolazioni in esame esclusivamente acquisendo (e mantenendo) la qualifica di ETS non commerciale. Inoltre, gli ETS non commerciali, al fine dell'applicazione del descritto regime di esenzione IVA, dovranno effettuare una valutazione prospettica riguardo la propria qualificazione fiscale. L'eventuale cambiamento di natura (non commerciale o commerciale) in corso d'esercizio comporterebbe, infatti, un'errata applicazione della disciplina IVA sulle operazioni già svolte dall'ETS nell'anno in corso.

Tuttavia, un giudizio definitivo sulla commercialità o non commercialità dell'ente potrà essere dato esclusivamente a fine esercizio. Solo a tale data, infatti, si potrà avere conferma di avere operato correttamente in regime IVA di esenzione e, qualora la risposta dovesse essere in senso negativo, l'ente si troverebbe nell'assurda situazione di dover versare un'IVA che non è stata incassata, oltre peraltro le relative sanzioni.

Da quanto precede si evince facilmente come un'interpretazione restrittiva della modifica normativa in esame porta con sé alcune importanti difficoltà operative, nonché – come si vedrà fra breve - tradisce la *ratio* normativa sottesa alle misure agevolative in esame, così come chiarita dalla Corte di Giustizia UE, nonché recepita dalla nostra Corte di Cassazione.

¹⁰ La disposizione in esame, infatti, fa esplicito riferimento agli ETS di cui al comma 1 del medesimo articolo 79 e, dunque, agli ETS diversi dalle imprese sociali.

¹¹ Espressamente individuati ai commi 2 e 3 del medesimo articolo 79 del CTS.

¹² D.m. 19 maggio 2021, n. 107.



Viceversa, abbracciando un'interpretazione estensiva, di tipo sistematico, si potrebbe ipotizzare che, in presenza di tutti gli altri requisiti posti dalle singole norme di esenzione, il regime di esenzione IVA non venga meno per il solo fatto che il soggetto che eroga il servizio ha perso la qualifica di ONLUS senza aver acquisito quella di ETS non commerciale.

In tal senso, basti pensare che, per le operazioni di cui al n. 20) dell'articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972, l'esenzione IVA compete (a prescindere dal possesso del requisito soggettivo di ONLUS) in presenza di prestazioni didattiche ed educative rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni. Ebbene, una volta che la parola "ONLUS" verrà sostituita da "enti del Terzo settore di natura non commerciale", non si vede per quale motivo un istituto o una scuola che ha la presa d'atto da parte della pubblica Amministrazione e che quindi continua a essere un istituto o una scuola "riconosciuta", dovrebbe perdere il regime di esenzione per il solo fatto di aver perso la qualifica di ONLUS, senza essere divenuto un ETS di natura non commerciale.

Così, per esempio, una ONLUS che decida di iscriversi al RUNTS assumendo la qualifica di impresa sociale, qualora continui a essere una scuola riconosciuta dalla pubblica Amministrazione, dovrebbe poter fruire del regime IVA di esenzione sulle prestazioni didattiche ed educative rese proprio in quanto scuola riconosciuta, anche se non è più una ONLUS e non è diventata un ETS di natura non commerciale.

Analoghe considerazioni potrebbero farsi con riferimento alle ONLUS che attualmente svolgono attività socio-assistenziali (di cui all'articolo 10, n. 27-ter) del d.P.R. n. 633 del 1972) attraverso un'organizzazione in forma di impresa che, quindi, una volta persa la qualifica di ONLUS, non consentirebbe loro di acquisire la qualifica di ETS di natura non commerciale (ex comma 5 dell'articolo 79 del CTS).

Come anticipato, il regime di esenzione IVA di cui all'articolo 10, n. 27-ter) del d.P.R. n. 633 del 1972 compete in presenza di prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani e inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo, rese da:

- organismi di diritto pubblico;
- istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste all'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833;
- enti aventi finalità di assistenza sociale;
- ONLUS (o "enti del Terzo settore di natura non commerciale").

Ebbene, anche in questo caso, la qualifica di ONLUS (o di ente del Terzo settore di natura non commerciale) non è l'unico requisito soggettivo a mezzo del quale è possibile fruire del regime di esenzione in commento; l'esenzione viene, infatti, riconosciuta (fra l'altro) anche alle prestazioni rese da organismi che siano qualificabili come "enti aventi finalità di assistenza sociale".



Con riferimento a tale ultima qualifica, la Corte di Cassazione, chiamata a decidere su una fattispecie relativa a una società totalmente partecipata da un ente locale, con natura commerciale e operante in regime di diritto privato, con l'ordinanza 10 maggio 2019, n. 12491, ha affermato che il nostro ordinamento non prevede un formale riconoscimento della finalità assistenziale dell'ente erogatore, potendo il relativo accertamento essere rimesso al giudice del caso concreto. Inoltre, la medesima Corte ha chiarito, con principio poi consolidatosi nel tempo¹³, che non osta all'operatività di detta esenzione la natura societaria dell'ente, atteso che la Corte di Giustizia UE, con la decisione 26 maggio 2005, Kingscrest, C-498/03, ha affermato che la nozione di "organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dallo Stato membro" non esclude enti privati che perseguano fini di lucro.

In linea con i richiamati orientamenti giurisprudenziali, dovrebbe ritenersi, quindi, che i predetti regimi di esenzione IVA, in presenza di tutti gli altri requisiti normativamente posti, siano applicabili anche alle *ex* ONLUS che non abbiano acquisito la qualifica di "ente del Terzo settore di natura non commerciale". Infatti, anche qualora si acquisisca (per ipotesi) la qualifica di impresa sociale, quest'ultima potrebbe comunque essere ricondotta nell'ambito soggettivo di applicazione dell'esenzione in esame in quanto qualificabile non già come "ente del Terzo settore di natura non commerciale", ma come "ente avente finalità di assistenza sociale".

Inoltre, con specifico riferimento alla tipologia di prestazioni socio-sanitarie di cui al n. 27-ter) dell'articolo 10 del decreto IVA, va incidentalmente osservato che alcune di esse potrebbero essere ricondotte non solo nell'ambito dell'esenzione di cui al n. 27-ter) in esame, ma anche a quelle di cui al precedente n. 21) del medesimo articolo 10 che, anche secondo l'Amministrazione finanziaria, ha un ben più esteso ambito soggettivo di applicazione.

Ai sensi del cennato n. 21), infatti, sono esenti da IVA le prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani "e simili", delle colonie marine, montane e campestri e degli alberghi e ostelli per la gioventù di cui alla legge 21 marzo 1958, n. 326, comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie.

Secondo quanto chiarito con le risoluzioni 25 novembre 2005, n. 164/E; 8 gennaio 2002, n. 1/E; 28 giugno 1990, n. 551353; 28 febbraio 1992, n. 431409 e 20 aprile 1999, n. 66/E, la cennata disposizione ha carattere oggettivo e, in quanto tale, esenta da IVA le prestazioni di servizi ivi elencate, "*non avendo rilievo la natura giuridica del soggetto che le effettua*". Infatti, tenuto conto della locuzione "e simili" contenuta nella norma, ne consegue che l'elencazione soggettiva non è da intendersi tassativa¹⁴. Nulla osterebbe, pertanto, a considerare esente IVA un'operazione riconducibile alla cennata disposizione anche quando effettuata da una impresa sociale o da altro ETS di natura commerciale.

L'Amministrazione finanziaria, in merito all'ambito soggettivo di applicazione delle esenzioni di cui ai numeri 15), 19), 20) e 27-ter) dell'articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972 a seguito della piena entrata

¹³ In senso analogo, si veda: Cass. 2 novembre 2021, n. 30975; Cass. 20 ottobre 2021, n. 29105 e Cass. 30 dicembre 2019, n. 34612.

¹⁴ In senso conforme: risoluzione 17 aprile 1986, n. 322651; risoluzione 17 febbraio 1987, n. 345266; risoluzione 12 giugno 2002, n. 188/E.



in vigore del titolo X del CTS e, quindi, della sostituzione della parola “ONLUS” con “enti del Terzo settore di natura non commerciale”, è stata piuttosto rigida nell’abbracciare un’interpretazione restrittiva di tipo letterale.

Si legge, infatti, nella risposta a interpello 3 giugno 2021, n. 388 che, *“poiché l’impresa sociale, nella forma di società a responsabilità limitata, per espressa previsione normativa non può acquisire la qualifica di ONLUS in forza del citato art. 10, comma 1, del d.lgs. n. 460 del 1997 e né può rientrare nell’ambito degli “enti del Terzo settore di natura non commerciale” in base al comma 1 dell’art. 79 del CTS, le prestazioni socio-sanitarie e di assistenza domiciliare o ambulatoriale rese dalla stessa impresa sociale in favore di soggetti con disabilità sensoriale (non vedenti e ipovedenti) all’interno dell’Istituto in esame non rientrano nel campo di applicazione del citato articolo 10, n. 27-ter), del d.P.R. n. 633 del 1972”*.

Con la successiva risposta a interpello 15 luglio 2021, n. 475, l’Agenzia delle entrate è stata ancora più stingente nell’affermare che l’art. 10, n. 27-ter) del decreto IVA non può trovare applicazione quando l’erogatore del servizio è un’impresa sociale. Secondo l’Amministrazione finanziaria, infatti, l’impresa sociale non integra un ETS non commerciale¹⁵, né può rientrare fra gli “enti aventi finalità di assistenza sociale”. Si legge nel cennato documento di prassi che *“Il citato articolo 89, comma 7, lettera b) del CTS, sostituendo la parola “ONLUS” con “enti del Terzo settore di natura non commerciale” ha evidenziato la volontà del legislatore di escludere dal novero dei soggetti che possono applicare la disposizione contenuta nell’art. 10, comma 1, n. 27-ter) del d.P.R. n. 633 del 1972, tutti gli enti che hanno natura commerciale e di conseguenza anche le imprese sociali che per definizione sono enti di carattere commerciale”*.

In sostanza, secondo l’Agenzia delle entrate, a seguito dell’entrata in vigore di detta modifica normativa, in presenza di ETS, l’applicabilità delle disposizioni non può essere estesa a soggetti che abbiano assunto la qualifica di impresa sociale o di altro ETS di natura commerciale.

Come anticipato, tuttavia, questo tipo di orientamento interpretativo che, come evidenziato rischia di tradire la *ratio* normativa sottesa alla disciplina in esame così come individuata dalla giurisprudenza interna ed euro-unitaria, solleva alcune importanti difficoltà applicative per gli operatori del sistema e rende particolarmente complesso il passaggio delle ONLUS a ETS.

A tale ultimo proposito, è appena il caso di ricordare che, mentre l’attuale disciplina ONLUS prevede una genarle de-commercializzazione sia delle attività istituzionali che di quelle connesse, nel passaggio a ETS diviene viceversa necessaria una valutazione delle concrete modalità di svolgimento delle attività, del tipo di entrate da esse derivanti, nonché dell’incidenza delle attività diverse eventualmente esercitate. Di conseguenza, potrebbe accadere che le ONLUS maggiormente strutturate e più orientate al mercato non riescano a rientrare nei parametri di non commercialità degli ETS e, quindi, decidano di assumere la qualifica di impresa sociale, al fine di beneficiare del relativo regime di detassazione degli utili, di cui all’articolo 18 del d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112.

¹⁵ Ai sensi di quanto disposto dal comma 1 e 5 dell’articolo 79 del CTS.



Tuttavia, come si è visto, secondo l’Agenzia delle entrate le ONLUS che dovessero decidere di iscriversi al RUNTS come imprese sociali perderebbero le esenzioni IVA di cui ai numeri 15), 19), 20) e 27-ter) dell’articolo 10, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972 e vedrebbero le proprie prestazioni gravate dall’applicazione dell’aliquota IVA ordinaria, con il rischio di dover praticare prezzi non concorrenziali e comunque penalizzare la propria utenza. Senza tener conto del fatto che il regime IVA di esenzione è un’agevolazione in favore del consumatore finale e non del soggetto passivo IVA. L’applicazione del medesimo, pertanto, non dovrebbe essere eccessivamente condizionata in funzione delle caratteristiche soggettive del prestatore del servizio.

Per tutte le ragioni che precedono, sarebbe auspicabile un intervento legislativo che, compatibilmente con la disciplina unionale di riferimento, preveda un ampliamento dei soggetti che possono fruire delle esenzioni in rassegna e che, in ogni caso, prevenga le criticità connesse all’ipotesi in cui un ETS di natura non commerciale modifichi la sua natura in corso d’anno.

4. La legge delega della riforma fiscale

Un primo tentativo di modifica normativa nel senso sin qui auspicato è stato effettuato in occasione dell’adozione del d.lgs. 3 agosto 2018, n. 105 (il c.d. decreto correttivo del CTS). In detta sede, infatti, lo schema di decreto elaborato dal Governo¹⁶, in modifica dell’articolo 89, comma 7, del CTS, prevedeva di sostituire la parola “ONLUS” con “enti del Terzo settore, escluse le cooperative sociali, nonché le imprese sociali costituite in forma di società”.

Siffatta modifica legislativa, peraltro, si poneva in linea di continuità con l’intero impianto normativo del titolo X del CTS che riserva alle imprese sociali costituite in forma diversa da quella societaria un trattamento quasi sempre analogo a quello degli altri ETS¹⁷. Del resto, le imprese sociali costituite in forme diverse da quella societaria, come tutti gli altri ETS, sono caratterizzate dal divieto assoluto di distribuire utili e, quindi, offrono le medesime garanzie di non lucratività degli altri ETS.

Il Consiglio di Stato, tuttavia, con parere 30 maggio 2018, n. 1432/2018, ha sollevato rilievi ritenendo tali modifiche di carattere sostanziale e non mere correzioni materiali, come prevedeva la delega al Governo. Conseguentemente, in quella occasione, è stato ripristinato il tenore testuale originario del comma 7 dell’articolo 89 del CTS.

La legge delega per la riforma fiscale (l. 9 agosto 2023, n. 111) offre un’altra importante occasione al legislatore delegato per intervenire sulla disciplina delle esenzioni IVA in esame ed eliminare le criticità

¹⁶ Vd. l’articolo 30 dell’Atto del Governo sottoposto a parere parlamentare del 19 giugno 2018. Si legge in proposito nella Relazione Illustrativa di tale provvedimento che il comma 3 dell’articolo 30 “*si pone nell’ottica del necessario coordinamento della disciplina IVA e imposte dirette, estendendo l’ambito di applicazione del regime di esenzione di cui all’articolo 10, comma 1, ai numeri 15), 19), 20) e 27-ter), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 agli enti del Terzo settore di cui all’articolo 82, comma 1 (del CTS, N.d.A.). Le modifiche operate, tuttavia, escludono dall’ambito di applicazione di alcune delle disposizioni in esame le cooperative sociali, tenuto conto che a queste ultime è oggi riservato il regime IVA agevolato di cui alla Tabella A – parte II-bis allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*”.

¹⁷ Così, per esempio le agevolazioni in materia di imposte indirette, di cui all’articolo 82 del CTS, che vengono applicate a tutti gli ETS, comprese le imprese sociali diverse da quelle costituite in forma societaria.



sin qui evidenziate con riferimento non solo al passaggio delle ONLUS a ETS, ma anche alla possibilità che un ETS non commerciale muti la propria natura in corso di esercizio.

In proposito, l'articolo 7, comma 1, lettera g), della legge delega per la riforma fiscale prospetta una razionalizzazione della disciplina dell'IVA per gli enti del Terzo settore, anche al fine di semplificare gli adempimenti relativi alle attività di interesse generale. Come si legge nella Relazione Illustrativa al disegno di legge delega, detto intervento di razionalizzazione si rende necessario sia in ragione delle modifiche alla disciplina degli enti non commerciali derivanti dall'entrata in vigore del CTS, sia delle modifiche apportate dall'articolo 5, comma 15-*quater*, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, al regime IVA di molte operazioni degli enti associativi del Terzo settore che da escluse sono divenute rilevanti IVA¹⁸.

I decreti attuativi della delega fiscale potrebbero quindi contenere una revisione in chiave razionale della disciplina IVA vigente che persegua anche la finalità di agevolare le imprese sociali ai fini dell'accesso ai regimi di esenzione previsti per particolari operazioni. In quest'ottica, si auspica che il legislatore delegato voglia riproporre l'intervento modificativo dell'articolo 89, comma 7, del CTS, già proposto dal Governo in sede di correttivo al CTS, finalizzato a estendere l'ambito di applicazione delle esenzioni di cui all'articolo 10, comma 1, nn. 15), 19), 20) e 27-*ter*), del d.P.R. n. 633 del 1972, prevedendo la sostituzione della parola "ONLUS" con "enti del Terzo settore, escluse le cooperative sociali, nonché le imprese sociali costituite in forma di società".

In alternativa, si potrebbe infine ipotizzare un intervento di revisione e razionalizzazione volto ad armonizzare il regime IVA delle imprese sociali con quello già previsto per le cooperative sociali; prevedendo l'applicazione, anche a tali soggetti, dell'aliquota IVA agevolata al 5% per le prestazioni socio-sanitarie e socio-assistenziali svolte nei confronti delle categorie di soggetti di cui al n. 27-*ter*), dell'articolo 10, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972.

¹⁸ Per ulteriori approfondimenti, si rinvia al documento CNDCEC e FNC "Novità IVA nel Terzo settore" del 13 novembre 2023.