

## Associazioni e sport n. 8-9/2019

# Le prestazioni Iva esenti dopo la modifica recata dal Codice del Terzo settore

di Chiara Borghisani – dottore commercialista

In un precedente contributo<sup>1</sup> è stata esaminata la natura commerciale o non commerciale, ai fini Iva, delle attività di interesse generale che saranno poste in essere dagli enti di Terzo settore una volta entrato in vigore il [Titolo X](#), D.Lgs. 117/2017<sup>2</sup>.

Nel presente lavoro l'analisi sarà condotta sulle attività che godono del regime di esenzione Iva dopo le modifiche apportate dal Codice del Terzo settore alla Legge Iva.

Il D.Lgs. in commento, all'[articolo 89](#), comma 7, lettera b), ha modificato l'[articolo 10](#), D.P.R. 633/1972 prevedendo l'esenzione Iva, prima riservata alle Onlus, per i soli ETS non commerciali<sup>3</sup>:

*“b) all'articolo 10, comma 1, ai n. 15), 19), 20) e 27-ter), la parola «Onlus» è sostituita dalle seguenti: «Enti del Terzo settore di natura non commerciale».”*

*L'articolo 10, modificato a partire dal 3 agosto 2017, si presenta con la seguente formulazione:*

*“sono esenti dall'imposta:.....*

*15) le prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uopo equipaggiati, effettuate da imprese autorizzate e da Enti del Terzo settore di natura non commerciale;*

*19) le prestazioni di ricovero e cura rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate nonché da società di mutuo soccorso con personalità giuridica e da Enti del Terzo settore di natura non commerciale, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali;*

*20) le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da Enti del Terzo settore di natura non commerciale,*

<sup>1</sup> C. Borghisani, [“Le attività di interesse generale e l'Iva”](#) in Associazioni e sport n. 7/2019.

<sup>2</sup> Articolo 104, comma 2, D.Lgs. 117/2017: *“Le disposizioni del titolo X, salvo quanto previsto al comma 1, si applicano 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”.*

<sup>3</sup> Gli ETS non commerciali sono gli ETS che rispettano le condizioni recate dall'articolo 79, comma 5, D.Lgs. 117/2017.

*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, nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale;*

*27-ter) le 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, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste dall'articolo 41, L. 833/1978, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da Enti del Terzo settore di natura non commerciale.”*

Gli enti Onlus che oggi svolgono le attività, ricadenti nei punti citati, in esenzione in forza “solo” della loro qualifica soggettiva di Onlus dovranno, quando la Riforma del Terzo settore sarà pienamente operativa e verrà meno nel nostro ordinamento giuridico la figura delle Onlus, adottare una delle “nuove forme giuridiche” previste dal CTS nel rispetto dei requisiti specifici che regolano ciascuna fattispecie. Ma l’assunzione della qualifica di ETS (tramite l’iscrizione nel Runts) non comporta l’automatica qualifica di ETS non commerciale (requisito necessario per poter applicare l’esenzione a seguito della modifica di alcuni punti dell’[articolo 10](#), D.P.R. 633/1972), poiché la non commercialità dell’ente andrà verificata applicando i criteri recati dall’[articolo 79](#), D.Lgs. 117/2017. Solo a seguito di tale processo di valutazione da condursi singolarmente per ciascuna realtà sui propri dati di bilancio, sarà possibile appurare la natura commerciale o non commerciale dell’ETS. Unica eccezione è rappresentata dall’impresa sociale che si qualifica per legge come ente commerciale, alla quale, in forza delle disposizioni recate dall’[articolo 18](#), D.Lgs. 112/2017<sup>4</sup>, si applica un favorevole regime di tassazione e agevolazioni ulteriori.

Pertanto le modifiche apportate incideranno in modo significativo sull’operatività degli enti, soprattutto laddove il pacifico godimento del titolo di esenzione è subordinato alla qualifica soggettiva di ETS non commerciale e non discende da altre condizione oggettive o soggettive dell’ente.

L’articolo 10, n. 27-ter, D.P.R. 633/1972 rappresenta il caso più emblematico, nonché il più consistente in termini di soggetti Onlus che applicano tale titolo di esenzione. Infatti, mentre per gli altri punti dell’articolo 10 oggetto di modifica, l’esenzione può essere applicata anche in ragione di altre

---

<sup>4</sup> Norma non ancora operativa per la quale si attende il parere della Commissione Europea per la sua entrata in vigore.

caratteristiche soggettive dell'ente (impresa autorizzata – n. 15, casa di cura convenzionata – n. 19, scuole riconosciute da pubbliche amministrazioni – n. 20), per le attività recate dall'[articolo 10](#), n. 27-ter, D.P.R. 633/1972 gli enti senza fine di lucro dovranno necessariamente essere ETS non commerciali per godere di tale agevolazione. Infatti gli altri “soggetti” indicati dal 27-ter sono enti pubblici che per legge non possono oggi essere Onlus<sup>5</sup> né domani ETS<sup>6</sup>.

Articolo 10, D.P.R. 633/1972	Onlus	ETS non commerciali	ETS commerciali	Impresa sociale	Cooperativa sociale
Trasporto malati (n. 15)	Esente	Esente	Esente	Esente	Esente
Prestazioni di ricovero e cura (n. 19)	Esente	Esente	Esente	Esente	Iva ridotta
Prestazioni educative dell'infanzia e didattiche di ogni genere (n. 20)	Esente	Esente	Esente	Esente	Iva ridotta
Prestazioni socio sanitarie (n. 27-ter)	Esente	Esente	Iva ordinaria	Iva ordinaria	Iva ridotta

Prima di procedere ad argomentare sul n. 27-ter, articolo 10, D.P.R. 633/72, una piccola annotazione in merito alla tabella sopra riportata.

Se è vero, come è vero, che allo stato attuale le imprese sociali non possono applicare i medesimi titoli di esenzioni prima riservati alle Onlus e oggi di appannaggio degli ETS non commerciali per le prestazioni socio-sanitarie e assistenziali, è altrettanto vero che nella categoria imprese sociali sono annoverate, di diritto, le cooperative sociali le quali possono continuare ad applicare la normativa previgente. Infatti, le cooperative sociali, a seguito della modifica introdotta dalla Legge di Stabilità 2016, hanno dovuto “abbandonare” l'esenzione sulle prestazioni rese e applicare l'aliquota agevolata passata dal 4% al 5%.

In una situazione siffatta, a fronte della medesima attività resa, prestazioni socio-sanitarie e assistenziali, si potranno venire a creare 3 diverse situazioni, solo in funzione del soggetto che le pone

<sup>5</sup> Articolo 10, comma 10, D.Lgs. 460/1997: non si considerano in ogni caso Onlus gli enti pubblici, le società commerciali diverse da quelle cooperative, gli enti conferenti di cui alla L. 218/1990, i partiti e i movimenti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni di datori di lavoro e le associazioni di categoria.

<sup>6</sup> Articolo 4, comma 4, D.Lgs. 117/2017: Non sono Enti del Terzo settore le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, D.Lgs. 165/2001, le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, le associazioni di datori di lavoro, nonché gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti....

in essere, con ricadute importanti sull'utenza fruitrice di tali prestazioni: Iva esente se la prestazione è erogata da un ETS non commerciale, Iva con aliquota ridotta al 5% se la prestazione è erogata da una cooperativa sociale, impresa sociale di diritto, Iva ordinaria se la prestazione è erogata da un'impresa sociale.

### ESEMPIO 1

---

Per rendere ancora più concreto quanto affermato, proviamo a tradurlo con un esempio numerico.

Prestazione di centro diurno erogata a privati, retta mensile 1.000 euro.

Costo per la famiglia:

- prestazione resa da un ETS non commerciale 1.000 euro;
- prestazione resa da una cooperativa sociale 1.050 euro;
- prestazione resa da un'impresa sociale 1.220 euro (che potrebbe aumentare da gennaio 2020, se viene incrementata l'aliquota Iva al 25.20%, a 1.252 euro).

Si tratta di una evidente distorsione del mercato che “perde di vista” il criterio sotteso alla possibilità di concedere esenzioni in materia di imposizione indiretta, vale a dire la tutela di alcune prestazioni che rivestono un interesse generale meritevole di tale tutela.

Vediamo ora nel dettaglio le disposizioni legate al titolo 27-ter per comprendere come tale previsione sia così importante e consistente per gli enti.

Il punto in commento richiede il rispetto, contemporaneo di una serie di requisiti che possono essere così sintetizzati:

cosa: prestazioni socio sanitarie, assistenza domiciliare e ambulatoriale in comunità e simili rese direttamente o in forza di contratti di appalto o di convenzione con soggetti terzi;

a chi: ad anziani e inabili adulti, tossicodipendenti e malati di AIDS, handicappati psicofisici, minori anche in situazioni di disadattamento e devianza, persone migranti, senza fissa dimora e richiedenti asilo, persone detenute, donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo (elenco tassativo);

da chi: organismi di diritto pubblico, istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, da enti aventi finalità di assistenza sociale e da ETS non commerciali.

La nuova formulazione dell'[articolo 10](#), n. 27-ter, D.P.R. 633/1972 richiede che le Onlus, che oggi svolgono le attività ivi indicate nei confronti dei soggetti tassativamente elencati, domani acquisiscano e mantengano<sup>7</sup> la qualifica di ETS non commerciale per poter continuare a godere dell'esenzione.

---

<sup>7</sup> Questione non banale tenuto conto che la natura non commerciale dell'ETS deve essere verificata anno per anno sui dati di bilancio ed è pertanto soggetta a una variabilità molto alta, dovuta sia ai criteri adottati per determinare l'aggregazione dei dati di bilancio, sia alla variabilità degli stessi legati alla gestione.

Ma la qualifica di ETS non commerciale è a priori, a monte, impossibile da assumere dall'impresa sociale (annoverata tra gli ETS tipizzati) in quanto la stessa è ente commerciale. Pertanto se la decisione ricadesse sull'impresa sociale, per tutta una serie di considerazioni più che corrette, non ultima la valutazione che l'attività svolta ha i connotati dell'attività di impresa (e non potrebbe essere forse diversamente, dato il tipo di attività posta in essere), allora lo stesso soggetto, Onlus, che oggi svolge in esenzione la medesima attività che svolgerà domani, sotto il cappello di impresa sociale, perderà la possibilità di continuare a godere dell'esenzione e dovrà applicare l'Iva ordinaria solo in virtù del fatto di qualificarsi come impresa sociale.

Situazione difficilmente gestibile se si pensa a enti che svolgono la loro attività in base a contratto di appalto con le P.A. assunto con corrispettivi esenti da Iva: se da una certa data in avanti si dovrà scorporare l'Iva nella misura del 22%, l'attività dell'ente risulterà compromessa.

Condizione davvero paradossale alla quale il Legislatore italiano dovrà porre rimedio.

E del resto la possibilità di porvi rimedio è assolutamente percorribile. La legislazione comunitaria, dalla quale trae origine la normativa nazionale in tema di Iva, prevede<sup>8</sup> per talune attività di interesse pubblico, che rivestono un interesse generale meritevole di tutela, la possibilità, per gli Stati membri, di prevedere l'esenzione dall'Iva a condizione che:

- siano stabilite disposizioni volte ad assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso ([articolo 131](#), Direttiva 2006/112);
- i soggetti ai quali è concessa la possibilità di applicare l'esenzione Iva alle operazioni di cui all'[articolo 132](#), lettere g) e h), Direttiva 2006/112 diversi dagli enti pubblici, 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 ([articolo 133](#), Direttiva 2006/112);
- gli enti 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 ([articolo 133](#), Direttiva 2006/112);
- gli enti 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 ([articolo 133](#), Direttiva 2006/112);

---

<sup>8</sup> Articolo 132, Direttiva 2006/112.

– le esenzioni non devono essere tali da provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'Iva (articolo 133, Direttiva 2006/112).

Le prestazioni indicate all'[articolo 132](#), lettere g) e h), Direttiva 2006/112 sono declinate, nella normativa italiana, nel D.P.C.M. 14 febbraio 2001 che individua le tipologie di prestazioni socio-sanitarie distinguendo tra prestazioni sanitarie a rilevanza sociale, prestazioni sociali a rilevanza sanitaria e le prestazioni socio sanitarie a elevata integrazione sanitaria<sup>9</sup>.

Il requisito fondante, ai sensi della normativa comunitaria, che deve essere posseduto dal soggetto erogatore di prestazioni socio sanitarie è l'assenza della “ricerca sistematica del profitto”, o in altre parole, l'assenza del fine di lucro (soggettivo).

La limitazione ai soli ETS non commerciali, che ha una valenza esclusivamente fiscale, di interesse per il solo Legislatore italiano, non soddisfa necessariamente, o esclusivamente, il requisito posto a livello comunitario.

Le imprese sociali sono sicuramente enti senza fine di lucro, a prescindere dalla forma giuridica prescelta, poiché:

*“possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutti gli enti privati, .... che esercitano in via stabile e principale un'attività di impresa di interesse generale, senza scopo di lucro....”<sup>10</sup>*

---

<sup>9</sup>Articolo 3, D.P.C.M. 14 febbraio 2001: Sono da considerare prestazioni sanitarie a rilevanza sociale le prestazioni assistenziali che, erogate contestualmente ad adeguati interventi sociali, sono finalizzate alla promozione della salute, alla prevenzione, individuazione, rimozione e contenimento di esiti degenerativi o invalidanti di patologie congenite o acquisite, contribuendo, tenuto conto delle componenti ambientali, alla partecipazione alla vita sociale e alla espressione personale. Dette prestazioni, di competenza delle aziende unità sanitarie locali e a carico delle stesse, sono inserite in progetti personalizzati di durata medio/lunga e sono erogate in regime ambulatoriale, domiciliare o nell'ambito di strutture residenziali e semiresidenziali.

Sono da considerare prestazioni sociali a rilevanza sanitaria tutte le attività del sistema sociale che hanno l'obiettivo di supportare la persona in stato di bisogno, con problemi di disabilità o di emarginazione condizionanti lo stato di salute. Tali attività, di competenza dei comuni, sono prestate con partecipazione alla spesa, da parte dei cittadini, stabilita dai comuni stessi e si esplicano attraverso: a) gli interventi di sostegno e promozione a favore dell'infanzia, dell'adolescenza e delle responsabilità familiari; b) gli interventi per contrastare la povertà nei riguardi dei cittadini impossibilitati a produrre reddito per limitazioni personali o sociali; c) gli interventi di sostegno e di aiuto domestico familiare finalizzati a favorire l'autonomia e la permanenza nel proprio domicilio di persone non autosufficienti; d) gli interventi di ospitalità alberghiera presso strutture residenziali e semiresidenziali di adulti e anziani con limitazione dell'autonomia, non assistibili a domicilio; e) gli interventi, anche di natura economica, atti a favorire l'inserimento sociale di soggetti affetti da disabilità o patologia psicofisica e da dipendenza, fatto salvo quanto previsto dalla normativa vigente in materia di diritto al lavoro dei disabili; f) ogni altro intervento qualificato quale prestazione sociale a rilevanza sanitaria e inserito tra i livelli essenziali di assistenza secondo la legislazione vigente. Dette prestazioni, inserite in progetti personalizzati di durata non limitata, sono erogate nelle fasi estensive e di lungo assistenza.

Sono da considerare prestazioni socio-sanitarie a elevata integrazione sanitaria di cui all'articolo 3-septies, comma 4, D.Lgs. 502/1992, e successive modifiche e integrazioni, tutte le prestazioni caratterizzate da particolare rilevanza terapeutica e intensità della componente sanitaria, le quali attengono prevalentemente alle aree materno-infantile, anziani, handicap, patologie psichiatriche e dipendenze da droga, alcool e farmaci, patologie per infezioni da H.I.V. e patologie terminali, inabilità o disabilità conseguenti a patologie cronico-degenerative. Tali prestazioni sono quelle, in particolare, attribuite alla fase post-acuta caratterizzate dall'inscindibilità del concorso di più apporti professionali sanitari e sociali nell'ambito del processo personalizzato di assistenza, dalla indivisibilità dell'impatto congiunto degli interventi sanitari e sociali sui risultati dell'assistenza e dalla preminenza dei fattori produttivi sanitari impegnati nell'assistenza. Dette prestazioni a elevata integrazione sanitaria sono erogate dalle aziende sanitarie e sono a carico del fondo sanitario. Esse possono essere erogate in regime ambulatoriale domiciliare o nell'ambito di strutture residenziali e semiresidenziali e sono in particolare riferite alla copertura degli aspetti del bisogno socio-sanitario inerenti le funzioni psicofisiche e la limitazione delle attività del soggetto, nelle fasi estensive e di lungo assistenza.

<sup>10</sup> Articolo 1, D.Lgs. 112/2017.

L'assenza dello scopo di lucro è ulteriormente "rafforzata" all'[articolo 3](#) del D.Lgs. sull'impresa sociale (D.Lgs. 112/2017) laddove sono declinate le fattispecie che possono dare luogo, per legge, a distribuzione indiretta di utili.

Pertanto le imprese sociali, pur essendo enti commerciali, sono sicuramente (in quanto requisito necessario per potersi qualificare come tali) enti senza fine di lucro.

Ma non solo.

Come ampiamente illustrato e chiarito nella sentenza - [Causa -498/03](#) della Corte Europea il termine "charitable" utilizzato nella versione inglese dell'[articolo 13](#), parte A, n. 1, lettera g) e h) della sesta direttiva "costituisce una nozione autonoma del diritto comunitario che deve essere interpretata alla luce delle varie versioni linguistiche della suddetta direttiva".

Tra i soggetti indicati dalla normativa comunitaria sono annoverati gli "organismi riconosciuti come aventi carattere sociale". La sentenza citata<sup>11</sup> annovera tra gli "organismi" anche gli enti privati che perseguono scopo di lucro, motivando tale inclusione nella circostanza che per poter godere dell'esenzione è sufficiente che ricorrano 2 requisiti: che si tratti di prestazioni connesse all'assistenza sociale e alla sicurezza sociale, o alla tutela dell'infanzia e della gioventù; che le suddette prestazioni siano rese da organismi pubblici o da altri organismi riconosciuti come aventi, da un punto di vista sostanziale, carattere sociale (punto 34 della sentenza citata).

In questo caso il Legislatore comunitario, e la Corte Europea<sup>12</sup>, non richiedono un'interpretazione restrittiva della norma facendo prevalere la "sostanza sulla forma" e prevedendo l'esenzione anche a soggetti profit.

Ora le imprese sociali, anche in questo caso, assolvono i requisiti previsti dalla normativa comunitaria poiché sono organismi riconosciuti (riconoscimento ottenuto mediante iscrizione in apposita sezione della Camera di Commercio) aventi carattere sociale in forza del perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, attraverso lo svolgimento di una o più attività di interesse generale.

Come sinteticamente argomentato il Legislatore italiano ha ampi margini per rivedere la previsione di esenzione recata dall'[articolo 10](#), n. 27-ter, D.P.R. 633/1972.

Laddove il Legislatore nazionale non volesse applicare l'interpretazione estensiva recata dalla giurisprudenza comunitaria (l'esenzione spetta a prescindere dal soggetto che pone in essere l'attività socio-sanitaria), potrebbe in ogni caso rivedere la formulazione, oggi prevista per i soli ETS non commerciali, riservandola ai "soggetti indicati al comma 1, [articolo 82](#), D.Lgs. 117/2107".

---

<sup>11</sup> Sentenza 26.05.2005 – Causa C498/03.

<sup>12</sup> Punti 32 e 35 della Sentenza citata.

In chiusura ancora una nota: l'[articolo 89](#), comma 7, al primo paragrafo “apre” con la seguente dicitura “*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...*”. Ancora una volta assistiamo a un “riferimento circolare<sup>13</sup>” (ETS non commerciali o ETS comprese imprese sociali e cooperative sociali?) di cui questo decreto è così ricco.

### SCHEDA DI SINTESI

Le modifiche apportate dall’articolo 89, comma 7, CTS alle esenzioni previste dall’articolo 10, D.P.R. 633/1972.



Il dilemma per le Onlus che svolgono attività esenti ai sensi dell’articolo 10, n. 27-ter, D.P.R. 633/1972 nel momento in cui dovranno scegliere in quale ente del terzo settore “trasformarsi”.



L’incomprensibile scelta del Legislatore di limitare la fruizione dell’esenzione Iva ai soli ETS non commerciali escludendo le imprese sociali da tale agevolazione.



La normativa comunitaria a supporto dell’inclusione delle imprese sociali tra i soggetti titolati a erogare prestazioni socio sanitarie in regime di esenzione.

<sup>13</sup> Tra tutti ricordiamo il più emblematico, poiché foriero di innumerevoli dubbi interpretativi, quello recato all’articolo 79, comma 4 e 5-bis.