

4. PRIMI CENNI SU PARTICOLARI CATEGORIE DI ETS

Si analizzano ora brevemente i principali requisiti previsti per alcune categorie di ETS – **associazioni di promozione sociale (APS)**, **organizzazioni di volontariato (ODV)** e **imprese sociali** – con una comparazione delle diverse condizioni richieste.

Per quanto riguarda il **numero dei soci**, alle **ODV** e **APS** è richiesto un **numero minimo di soci**, mentre **nessun vincolo** è previsto per le **imprese sociali**.

Più specificamente, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale debbono essere costituite in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, dal seguente numero di soci:

- per le ODV, non inferiore a sette persone fisiche o a tre organizzazioni di volontariato;
- per le APS, non inferiore a sette persone fisiche o a tre associazioni di promozione sociale.

Se, successivamente alla costituzione, il numero degli associati diviene inferiore a tali limiti, deve essere integrato entro un anno; al superamento del periodo di scadenza per l'integrazione, l'ente è cancellato dal Registro unico nazionale del Terzo settore, se non formula richiesta di iscrizione in un'altra sezione del medesimo.

Con riguardo alle **finalità** delle categorie di ETS in esame, le ODV sono costituite per lo svolgimento di una o più attività di interesse generale (*cf.* articolo 5, D.Lgs. n. 117/2017) prevalentemente in favore di terzi, a differenza delle APS che debbono svolgere, invece, una o più attività tra quelle elencate all'articolo 5 in favore dei propri associati, di loro familiari o di terzi. Le imprese sociali, invece, esercitano in via stabile e principale un'attività d'impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

In riferimento alle **modalità di svolgimento dell'attività**, sia le ODV che le APS debbono avvalersi **in modo prevalente** dell'attività di volontariato dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati.

Le imprese sociali devono adottare modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorire il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati; è ammessa la prestazione di attività di volontariato, ma il numero dei volontari impiegati non può essere superiore a quello dei lavoratori.

5. IL REGIME FISCALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

5.1 Premessa e cenni alle disposizioni di coordinamento

Il **Titolo X** (artt. 79-89) del **D.Lgs. n. 117/2017** disciplina il **regime fiscale degli enti del Terzo settore**, in attuazione della disposizione di delega di cui all'articolo 9, comma 1, della Legge n. 106/2016, allo scopo di operare una **semplificazione ed armonizzazione**, nel rispetto della normativa dell'Unione Europea, del quadro legislativo attuale, caratterizzato da una pluralità di disposizioni stratificate nel tempo.

La auspicata *“revisione complessiva della definizione di ente non commerciale ai fini fiscali (...)”* indicata dalla lettera a) del citato art. 9, comma 1, della legge delega è stata realizzata in parte, in quanto le disposizioni del CTS mantengono l'applicazione agli ETS delle norme del TUIR, in quanto compatibili, in materia di IRES, fatte salve le disapplicazioni, le abrogazioni e previsioni di coordinamento generale introdotte con l'attuazione della riforma.

Una vera novità è rappresentata dalla possibilità di svolgere un'attività di impresa, anche in via esclusiva o prevalente, mantenendo la qualifica di ETS; in questo caso si potrà valutare la convenienza ad assumere la qualifica di “impresa sociale” disciplinata dal D.Lgs. n. 112/2017.

L'intero Titolo X del CTS, nonché le disposizioni abrogative o modificative di norme tributarie di cui all'art. 102, comma 2, del medesimo Codice, **si applicano**, ai sensi dell'art. 104, comma 2, CTS, **“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”**.

Ai sensi dell'art. 104, comma 1, CTS sono fatte salve alcune deroghe espresse per **diverse agevolazioni fiscali già in vigore dal 1° gennaio 2018¹ per le ODV, le APS e le ONLUS**.

Inoltre, ai fini di un **coordinamento normativo**, l'**art. 89 CTS** esclude l'applicazione agli ETS di una serie di disposizioni tributarie².

Tra le principali **disapplicazioni per gli ETS**, in questa sede, meritano di essere ricordate:

¹ Cfr. gli artt. 77, 78, 81, 82, 83, 84, c. 2, 85, comma 7, 102, comma 1, lettere e), f) e g), del CTS si applicano in via transitoria a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 e fino al periodo d'imposta di entrata in vigore delle disposizioni di cui al titolo X del CTS.

² Artt. 143 c. 3, 144, commi 2, 5 e 6, 148, 149 del TUIR; art. 3, commi 1 e 2, D.Lgs. n. 346/1990; artt. 1, comma 2, e 10, D.Lgs. n. 347/1990; legge n. 398/1991.

- il **mod. EAS**, al cui invio rimangono obbligati gli enti non commerciali associativi senza la qualifica di ETS;
- il **regime forfetario di cui alla Legge n. 398/1991**, che rimane in vigore esclusivamente per le associazioni e società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro, che non si iscrivano al RUNTS e che siano riconosciute dal Coni e affiliate alle Federazioni Sportive Nazionali (FSN), alle Discipline Sportive Associate (DSA) o agli Enti di Promozione Sportiva (EPS).

All'interno del citato titolo X vi sono delle **specifiche disposizioni agevolative**, quali il **regime forfetario degli ETS non commerciali** (art. 80) e il **social bonus** (art. 81), nonché le **previsioni del Capo II riferibili alle ODV e APS** (artt. 84, 85 e 86).

5.2 Disposizioni in materia di imposte sui redditi (art. 79)

L'**articolo 79, comma 1**, dispone l'applicazione agli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, delle norme contenute nel Titolo X del CTS; **agli ETS si applicano inoltre le norme del TUIR relative all'IRES, in quanto compatibili.**

La norma in commento fornisce dettagliati criteri per determinare la **natura commerciale o non commerciale degli ETS**, tenendo conto delle attività da essi svolte e delle modalità operative concretamente impiegate.

In particolare, l'articolo 79 è volto ad individuare le attività svolte dagli enti del Terzo settore (diversi dalle imprese sociali) che si caratterizzano per essere non commerciali.

Ai sensi del **comma 2** del citato art. 79, le **attività di interesse generale** di cui all'art. 5 del CTS si considerano **non commerciali** quando *“sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento”*.

Ai sensi del successivo **comma 2-bis**, le attività di cui al comma 2 si considerano **non commerciali anche qualora i ricavi non superino di oltre il 5% i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due periodi d'imposta consecutivi**. Il comma 2-bis è stato introdotto dall'art. 23, D.Lgs. n. 105/2018³ al fine di consentire un, seppur piccolo, margine di flessibilità nella gestione degli enti ed evitare che il conseguimento di eventuali avanzi di gestione possa automaticamente comportare la qualifica dell'attività svolta come di natura commerciale, rischiando di incidere anche sulla natura dell'ente stesso. Pertanto, laddove dovessero realizzarsi le circostanze indicate in

³ Che originariamente aveva previsto un più ampio margine di scostamento pari al 10%.

precedenza, a far tempo dal terzo periodo d'imposta l'ente dovrà adeguarsi ai criteri di cui al comma 2 e qualsiasi scostamento rispetto ai parametri ivi previsti determinerà la qualifica dell'attività come commerciale.

Il **comma 6** dell'art. 79, precisa che: *"Si considera non commerciale l'attività svolta dalle associazioni del Terzo settore nei confronti dei propri associati e dei familiari e conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente"*, non concorrendo, pertanto, alla formazione del reddito degli ETS **"le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi"**. All'ultimo capoverso del comma 6, è specificato che, tuttavia, si considerano di natura commerciale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati e dei familiari e conviventi degli stessi *"verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto"*. La norma va letta considerando le disposizioni già citate di cui al comma 2 e 2-bis che escludono la natura commerciale delle attività di interesse generale di cui all'art. 5 del CTS quando svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superino i costi effettivi o che li superino di non oltre il 5%.

I **commi da 3 a 5-bis**, ai quali si rimanda, elencano una serie di entrate che, in base alla meritevolezza degli interessi tutelati oppure alla specifica tipologia di iniziative che l'ente svolge, sono da considerare non commerciali.

Il **comma 5-ter**, infine, prevede che il **mutamento della qualifica, da ETS non commerciale a ETS commerciale**, operi a partire **dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale**. Questo avviene qualora, indipendentemente dalle previsioni del proprio statuto, i proventi delle attività istituzionali di cui all'articolo 5 del CTS, svolte secondo modalità commerciali, risultino superiori, nel medesimo periodo di imposta, rispetto alle entrate derivanti da attività non commerciali (**c.d. criterio della prevalenza**).

5.3 Disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali (art. 82)

L'**articolo 82**, comma 1, reca disposizioni in materia di **imposte indirette e tributi locali** applicabili agli enti del Terzo settore, comprese le cooperative sociali. Sono escluse dalle agevolazioni contenute nell'articolo in analisi le imprese sociali costituite in forma di società, salve le agevolazioni in materia di imposte di registro, ipotecaria e catastale, imposta municipale propria e tributo per i servizi indivisibili.

Tra l'altro, le disposizioni in esame prevedono specifiche forme di esenzione per gli immobili utilizzati dagli enti del Terzo settore per attività istituzionali, nonché agevolazioni in materia di **imposizione indiretta su atti e trasferimenti immobiliari**.

In sintesi, tra le principali agevolazioni previste, in questa sede meritano di essere segnalate:

- **l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni e dalle imposte ipotecaria e catastale** per i trasferimenti a titolo gratuito effettuati a favore dei suddetti enti di cui al comma 1, purché i relativi beni vengano utilizzati in attuazione degli scopi istituzionali per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (comma 2);
- l'applicazione delle **imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa** (200 euro) agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o
- trasformazione, poste in essere da enti del Terzo settore di cui al comma 1; le modifiche statutarie sono esenti dall'imposta di registro se hanno lo scopo di adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative; gli atti costitutivi e quelli connessi allo svolgimento delle attività delle organizzazioni di volontariato sono esenti dall'imposta di registro (comma 3);
- l'applicazione **in misura fissa** (200 euro) delle **imposte di registro, ipotecaria e catastale** per gli **atti traslativi a titolo oneroso** della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento a favore dagli enti del Terzo settore, incluse le imprese sociali, a condizione che i beni siano utilizzati, entro cinque anni dal trasferimento, in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale (comma 4);
- **l'esenzione dall'Imu e dalla Tasi** per gli immobili posseduti e utilizzati, purché si tratti di immobili destinati esclusivamente allo svolgimento, con modalità non commerciali, di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché di religione o di culto (comma 6);
- la **riduzione o l'esenzione per tributi diversi da Imu e Tasi, di pertinenza degli enti locali, che questi ultimi possono deliberare** nei confronti degli ETS non commerciali (comma 7);
- la **riduzione o l'esenzione dell'Irap** che le regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano possono disporre nei confronti degli ETS, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società (comma 8).

Le agevolazioni dei citati commi 7 e 8 dell'art. 82 sono concesse ai sensi e nei limiti del regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea agli **aiuti «de minimis»**, e del regolamento (UE) n. 1408/2013 della Commissione, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli **aiuti «de minimis» nel settore agricolo**.

- d) applicano alle prestazioni di servizi ricevute da soggetti non residenti o rese ai medesimi gli articoli 7-ter e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;
- e) applicano alle importazioni, alle esportazioni e alle operazioni ad esse assimilate le disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ferma restando l'impossibilità di avvalersi della facoltà di acquistare senza applicazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c), e comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Per le operazioni sopra indicate, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario non hanno diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Per le operazioni per le quali risultano debitori dell'imposta, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario emettono la fattura o la integrano con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e versano l'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

Negli altri casi sono esonerati dal versamento dell'IVA e da tutti gli altri obblighi previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ad eccezione degli obblighi di numerazione e di conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, di certificazione dei corrispettivi e di conservazione dei relativi documenti.

Nel caso di **passaggio dalle regole ordinarie di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto al regime forfetario**, è obbligatoria la **rettifica della detrazione** di cui all'articolo 19-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Va effettuata nella dichiarazione dell'ultimo periodo d'imposta di applicazione delle regole ordinarie, in cui deve essere computata anche l'imposta relativa alle operazioni, per le quali non si è ancora verificata l'esigibilità, di cui all'articolo 6, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e all'articolo 32-bis del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134; nella stessa liquidazione, può essere esercitato, ai sensi degli articoli 19 e seguenti del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, il diritto alla detrazione dell'imposta relativa alle operazioni di acquisto effettuate in vigore dell'opzione di cui all'articolo 32-bis del citato decreto-legge n. 83 del 2012, i cui corrispettivi non sono stati ancora pagati.

L'eccedenza detraibile emergente dalla dichiarazione relativa all'ultimo periodo d'imposta in cui l'imposta sul valore aggiunto è applicata nei modi ordinari può essere chiesta a rimborso ovvero può essere utilizzata in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

In caso di **passaggio**, anche per opzione, **dal regime forfetario alle regole ordinarie** è operata un'**analoga rettifica della detrazione** nella dichiarazione del primo periodo d'imposta di applicazione delle regole ordinarie.

Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario possono optare per l'**applicazione dell'imposta sul valore aggiunto** nei modi ordinari **e delle imposte sul reddito** nei modi ordinari ovvero in quelli di cui all'articolo 80 del Codice del Terzo Settore. L'opzione, valida per almeno un triennio, viene comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata. Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime ordinario, l'opzione resta valida per ciascun periodo d'imposta successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata. Ovviamente il regime forfetario cessa di avere applicazione a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui viene meno taluna delle condizioni di cui al comma 1 dell'art. 86 in esame.

Nel caso di **passaggio da un periodo d'imposta soggetto al regime forfetario a un periodo d'imposta soggetto al regime ordinario ovvero a quello di cui all'articolo 80**, si vogliono evitare salti o duplicazioni di imposizione, secondo le regole già note per i contribuenti in regime di contabilità semplificata che passano dal regime di cassa a quello ordinario (articolo 18, Dpr 600/73).

Per questo motivo devono essere osservate le seguenti regole:

- i ricavi che, in base alle regole del regime forfetario, hanno già concorso a formare il reddito non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi ancorché di competenza di tali periodi;
- i ricavi che, ancorché di competenza del periodo in cui il reddito è stato determinato in base alle regole del regime forfetario, non hanno concorso a formare l'imponibile del periodo assumono rilevanza nei periodi di imposta successivi nel corso dei quali si verificano i presupposti previsti dal regime forfetario.

Corrispondenti criteri si applicano per l'ipotesi inversa, di passaggio dal regime ordinario ovvero da quello di cui all'articolo 80 a quello forfetario.

Nel caso di passaggio da un periodo d'imposta soggetto al regime forfetario a un periodo d'imposta soggetto a un diverso regime:

- i costi sostenuti nel periodo di applicazione del regime forfetario non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi;
- nel caso di cessione, successivamente all'uscita dal regime forfetario, di beni strumentali acquisiti in esercizi precedenti a quello da cui decorre il regime forfetario, ai fini del calcolo dell'eventuale plusvalenza o minusvalenza determinata, rispettivamente, ai sensi degli articoli 86 e 101 del TUIR, si assume come costo non

ammortizzato quello risultante alla fine dell'esercizio precedente a quello dal quale decorre il regime;

- se la cessione concerne beni strumentali acquisiti nel corso del regime forfetario, si assume come costo non ammortizzabile il prezzo di acquisto.

Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario sono escluse dall'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA) di cui all'articolo 9-bis del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50 convertito, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1 della legge 21 giugno 2017, n. 96.

5.7 Coordinamento normativo

Il comma 7 dell'art. 89 del D.Lgs. n. 117/2017 prevede che si intendano 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.

Vengono, pertanto, apportate le seguenti modifiche al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633:

- a) all'articolo 3, terzo comma, 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, primo comma, ai numeri 15), 19), 20) e 27-ter), la parola «ONLUS» è sostituita dalle seguenti: «*enti del Terzo settore di natura non commerciale*».

Con riferimento a quanto disposto dalla citata lettera b), di particolare interesse è la **risposta all'interpello n. 475 del 15 luglio 2021** in cui l'**Agenzia delle Entrate** ha chiarito che il Codice del Terzo Settore, sostituendo nel decreto IVA la parola "ONLUS" con la locuzione "enti del terzo settore di natura non commerciale", ha evidenziato la volontà del legislatore di escludere dal novero dei soggetti che possono beneficiare dell'esenzione Iva, ex art. 10, comma 1, n. 27-ter), Dpr n. 633/1972, tutti gli enti che hanno natura commerciale e, di conseguenza, anche le imprese sociali che lo sono per definizione.

In particolare, era emerso che l'istante, quale fondazione in possesso dei requisiti per assumere la qualifica di impresa sociale, ai sensi del Dlgs n. 117/2017, perseguiva, in via esclusiva, finalità di solidarietà sociale, attuate tramite la promozione e lo svolgimento di attività, rivolte a soggetti in stato di svantaggio, nei settori dell'assistenza sociale e sociosanitaria, della beneficenza e della formazione e chiedeva chiarimenti in merito al trattamento fiscale da applicare e, in particolare, se, in caso di assunzione della qualifica di impresa sociale, potesse ricondursi tra gli "enti aventi finalità di assistenza sociale" di cui all'articolo 10, comma 1, n. 27-ter) del decreto IVA e beneficiare della relativa esenzione d'imposta, al verificarsi degli altri presupposti previsti dalla norma che così dispone "all'art.

10, primo comma, ai numeri 15, 19, 20 e 27 ter [del Dpr n. 633 del 1972] la parola Onlus è sostituita dalle seguenti enti del terzo settore di natura non commerciale" (art. 89, comma 7, lett. b) del D.Lgs. n. 117/2017).

Secondo l'amministrazione finanziaria, la fondazione non può fruire dell'esenzione IVA di cui all'art. 10, comma 1, n. 27-ter, Dpr n. 633/1972, nell'ipotesi in cui dovesse assumere la qualifica di impresa sociale, in quanto la norma prevede l'esenzione dall'IVA per *"le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriali, 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, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste dall'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da enti del Terzo settore di natura non commerciale"*.

L'articolo 89, comma 7, lettera b), del Codice del Terzo Settore ha modificato il citato n. 27-ter, comma 1, dell'art. 10 in esame sostituendo, come premesso, la parola "onlus" con la locuzione "enti del terzo settore di natura non commerciale" e tale modifica sarà applicabile, secondo quanto previsto dall'articolo 104, comma 2, del CTS, a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10, del medesimo decreto legislativo e, comunque, non prima del periodo d'imposta successivo di operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore.

L'impresa sociale, pertanto, non può rientrare nell'ambito degli "enti del terzo settore di natura non commerciale" in base ai commi 1 e 5 dell'articolo 79 del Codice del Terzo Settore. In particolare:

- il comma 1 prevede che *"agli enti del terzo settore, diversi dalle imprese sociali, si applicano le disposizioni di cui al presente titolo nonché le norme del titolo II del Tuir, in quanto compatibili"*;
- il comma 5 stabilisce che *"si considerano non commerciali gli enti del terzo settore di cui al comma 1 che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'articolo 5 in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo. Indipendentemente dalle previsioni statutarie, gli enti del terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di cui all'articolo 5, svolte in forma d'impresa non in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo, nonché le attività di cui all'articolo 6, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6, superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali"*.

Il citato articolo 89, comma 7, lettera b), del Codice del Terzo Settore, in definitiva, sostituendo la parola "ONLUS" con la locuzione "enti del terzo settore di natura non commerciale" ha evidenziato la volontà legislativa di escludere dal novero dei soggetti che

possono applicare la disposizione contenuta nell'art. 10, comma 1, n. 27-ter), D.P.R. n. 633/1972, tutti gli enti che hanno natura commerciale e, di conseguenza, anche le imprese sociali che, per definizione, sono enti di carattere commerciale.

In effetti, l'art. 1 del citato D.Lgs. n. 112/2017, nel definire la nozione e la qualifica di impresa sociale, stabilisce che *«Possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutti gli enti privati, inclusi quelli costituiti nelle forme di cui al libro V del codice civile, che, in conformità alle disposizioni del presente decreto, esercitano in via stabile e principale un'attività d'impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività».*

Pertanto, per le suesposte considerazioni, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che la fondazione istante non possa fruire dell'esenzione IVA di cui all'art 10, comma 1, n. 27-ter del D.P.R. n. 633/1972, nell'ipotesi in cui dovesse assumere la qualifica di impresa sociale.

Dipartimento Scientifico

 **Fondazione Studi
Consulenti del Lavoro**
Consiglio Nazionale dell'Ordine

AREA ECONOMIA E FISCALITÀ

A cura di:

Sergio Giorgini (coordinatore)

Massimo Braghin

Giuseppe Buscema

Dario Fiori