

3. LE RECENTI NOVITÀ IN TEMA DI IVA, SPORT E TERZO SETTORE

Con il recentissimo D.Lgs. n.186 del 4 dicembre 2025 (pubblicato nella G.U. Serie Generale n.288 del 12 dicembre 2025), il Legislatore apporta le ultime (e rilevanti) modifiche all'impianto normativo della riforma del terzo settore che da qui a meno di un mese, in particolare dal 1° gennaio 2026 per enti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, esplicherà i suoi effetti anche dal punto di vista della disciplina fiscale a seguito dell'entrata in vigore delle disposizioni contenute nel titolo X del D.Lgs. 117/2017 (gli articoli che vanno da 79 a 89 del citato provvedimento).

Il recente provvedimento, inoltre, introduce anche rilevanti novità in materia di Iva che avranno quindi un rilevante impatto non solo per gli enti di terzo settore ma anche per le realtà sportive dilettantistiche, nonché per il comparto degli enti non commerciali in generale.

Tralasciando, quindi, le altre, seppur rilevanti, disposizioni del decreto dettate in tema di crisi di impresa, concentriamo l'attenzione alle novità dettate il settore del non profit, evidenziandone di seguito i tratti principali.

Proroga al 2036 per le novità Iva

La prima novità, certamente quella di maggiore impatto, è rappresentata dal rinvio per un decennio delle rilevanti modifiche introdotte dall'art.5, comma 15-*quater*, D.L. n. 146/2021. Per effetto di tali disposizioni, che vanno a modificare gli articoli 4 e 10 del Decreto Iva, si sarebbe passati dal tradizionale regime di esclusione da Iva a quello di esenzione, con riferimento alla quasi generalità delle prestazioni che gli enti non commerciali pongono in essere nei confronti dei propri associati, tesserati, iscritti e partecipanti. Tale svolta che potremmo definire "epocale", e che avrebbe fatto transitare queste operazioni in un regime di rilevanza Iva con conseguenze anche sotto il profilo degli adempimenti previsti ai fini di tale imposta, è stata di fatto procrastinata ad una data così lontana che, come si dice, "ne parleranno i posteri".

Limite dei ricavi a 85.000 euro per ODV e APS

Una seconda novità interessa la disciplina contabile e fiscale delle Organizzazioni di Volontariato (ODV) e delle Associazioni di Promozione Sociale (APS), enti di terzo settore di "diritto" e destinatarie di uno speciale regime forfettario agevolato disciplinato dall'articolo 86 del Codice del Terzo Settore (il D.Lgs. 117/2017). Due sono le previsioni oggetto di modifica:

- la prima interviene proprio sulla disposizione recata dall'articolo 86 del Codice che nella sua versione originaria condizionava l'accesso al regime forfettario al mancato superamento di una soglia di ricavi pari ad euro 130.000 mila e che, nella versione novellata dal decreto legislativo in commento, la riduce ad euro 85.000, in sintonia alla medesima soglia prevista per il regime forfettario delle persone fisiche al quale il regime forfettario per ODV e APS deliberatamente si ispira;
- la seconda interviene sulla previsione - di mero coordinamento in quanto dettata nell'attesa della piena operatività delle disposizioni del titolo X del codice del Terzo settore - recata dal comma 15-*quinquies*, articolo 5, D.L. n. 146/2021 che disponeva l'esclusione da Iva per le prestazioni rese da ODV e APS che conseguivano ricavi, ragguagliati ad anno, non superiori a 65.000 euro; detta soglia viene ora incrementata a 85.000 euro.

Esonero da obblighi di certificazione per ODV e APS in regime forfettario

Con una previsione di particolare vantaggio che passa da modifiche apportate sia alla previsione contenuta nel comma 8 dell'articolo 86 del Codice del Terzo Settore che alla lettera hh), articolo 2, D.P.R. 696/1996, viene stabilito un esonero generalizzato dagli obblighi di certificazione ai fini Iva (quindi sia dall'obbligo di emissione della fattura elettronica che dei corrispettivi telematici) per le ODV e le APS che dovessero optare per il citato regime forfettario di cui all'articolo 86 del Codice.

Regime di esenzione ex Onlus esteso a tutti gli Enti del Terzo Settore

Con una delle modifiche tra le più attese dal comparto degli Enti di Terzo Settore che abbandoneranno la qualifica di Onlus (regime che verrà abrogato definitivamente con l'entrata in vigore della parte fiscale della Riforma e cioè dal 2026), il Legislatore interviene opportunamente sul comma 7 dell'articolo 89 del Codice del Terzo Settore al fine di eliminare l'incipit "non commerciale", rendendo pertanto applicabile le disposizioni recate

dagli articoli 3 e 10 del Decreto Iva a tutti gli enti di terzo settore a prescindere dalla loro natura (non commerciale o commerciale che sia). Resteranno escluse dal regime di esenzione le sole imprese sociali costituite in forma societaria (si ricorda che trattasi anch'esse di enti di settore aventi natura commerciale e regolate dal D.Lgs. n. 112/2017). Fa eccezione, infine, l'esenzione per le prestazioni di trasporto di malati o feriti per la quale il riferimento agli Enti di Terzo Settore avviene senza eccezioni, ricomprendendo quindi anche le imprese sociali costituite in forma di società.

Aliquota Iva 5% per le imprese sociali costituite in forma societaria

Con una disposizione che "completa" l'assetto normativo appena descritto, viene uniformato il trattamento delle imprese sociali costituite in forma societaria (come detto escluse dal regime Iva di esenzione) a quello delle cooperative sociali, estendendo quindi anche alle prime l'aliquota Iva del 5% prevista dal n.1) della Tabella allegata al Decreto Iva (e relativa alle prestazioni sanitarie, socio-sanitarie, assistenziali ed educative di cui al punto 27-ter dell'art.10 del medesimo decreto).

Plusvalenze sospese da tassazione in caso di riqualificazione in ETS non commerciale

Per effetto della introduzione di un nuovo articolo 79-bis al D.Lgs. 117/2017 (Codice del Terzo Settore) viene previsto che, in caso di passaggio di beni relativi all'impresa dall'attività commerciale a quella non commerciale in seguito al mutamento della natura dell'Ente di Terzo Settore, sia possibile optare in dichiarazione dei redditi per una "sospensione" del concorso della plusvalenza alla determinazione del reddito imponibile dell'ente; e ciò a condizione che i beni restino utilizzati dall'ente per lo svolgimento dell'attività statutaria finalizzata all'esclusivo perseguimento di finalità, civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Coordinamento delle disposizioni contenute nell'articolo 19-ter del Decreto Iva

Con la sola finalità di migliorarne l'articolato normativo il legislatore, con il recente decreto legislativo interviene nella formulazione dell'articolo 19-ter del Decreto Iva, norma rubricata "Detrazione enti non commerciali" e che detta appunto le specifiche disposizioni in tema di detrazione per detto specifico comparto. In particolare, per segnalare gli adattamenti di maggior rilievo:

- sotto il profilo soggettivo di applicazione, non viene più fatto riferimento al comma 4 dell'articolo 4 del Decreto Iva ma si richiamano in via generale "i soggetti che svolgono attività economica in via non esclusiva";
- sotto il profilo oggettivo, viene direttamente esplicitato nel testo che tra gli acquisti vi sono anche quelli intracomunitarie e che la quota detraibile va determinata "secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e dei servizi acquistati.

Infine, con riferimento agli obblighi di contabilità separata ai fini Iva a cui gli enti non commerciali sono tenuti ai fini della detrazione Iva sui costi promiscui, viene riformulata la norma eliminando il riferimento normativo agli articoli 20 e 20-bis, D.P.R. 600/1973, indicando in modo più diretto che la separazione deve riguardare:

- le attività per cui gli enti rivestono la qualità di soggetti passivi;
- le attività "istituzionali" per cui gli enti non sono considerati soggetti passivi.

Da ultimo, per gli enti pubblici, si ribadisce che la separazione va realizzata secondo le regole previste per la contabilità pubblica obbligatoria adottata da tali enti per legge o statuto.

Diventa "puntuale" la rettifica della detrazione per cambio di regime ex art.19-bis2 del Decreto Iva

Per effetto dell'abrogazione del comma 3 dell'articolo 19-bis2 del Decreto Iva nei casi di mutamento del regime fiscale o del tipo di attività, l'ente (la modifica ha comunque portata generale e quindi applicabile a tutti i soggetti passivi Iva) non sarà più tenuto a rettificare la detrazione dell'Iva con riferimento a tutti i beni e/o servizi, ma dovrà applicare le disposizioni dettate in tema di rettifica analitica in relazione alla variazione nell'utilizzo dei singoli beni e servizi. Con riferimento ai beni ammortizzabili, ad esempio, si dovranno pertanto osservare le generali previsioni contenute nei commi 1 e 2 del citato articolo 19-bis2 che prevedono la rettifica del quinto (beni mobili strumentali) o del decimo (immobili) dell'iva corrispondente e non più la rettifica Iva per gli anni mancanti al compimento del quinquennio o del decennio rispetto alla data di entrata in funzione del bene.

Coordinamento delle disposizioni contenute nel regime forfettario L. n. 398/1991

Come è noto, l'entrata in vigore delle disposizioni fiscali contenute nel titolo X del Codice del Terzo Settore comporteranno una contemporanea contrazione dell'ambito applicativo del regime forfettario di cui alla L. n. 398/1991 il quale, per effetto di tali previsioni, risulterà applicabile unicamente da società e associazioni sportive dilettantistiche di cui al D.Lgs.

36/2021 iscritte al solo Registro Nazionale delle Attività Sportive (e non anche al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore posto che la doppia qualifica ne impedirebbe l'applicazione). Con un intervento di mero coordinamento il recente decreto legislativo interviene dunque sull'articolo 1 della Legge 398/1991 al fine di recepire nella norma l'attuale limite dei proventi di 400.000 euro nonché di esplicitare l'applicabilità del regime forfettario direttamente anche alle associazioni e società (anche costituite in forma cooperativa) di cui all'articolo 6, comma 1, lettere a), b) e c) del citato D.Lgs. 36/2021.