

CIRCOLARE INFORMATIVA PER ASSOCIAZIONI ED ENTI DEL TERZO SETTORE

A partire dal 1° gennaio 2026, **Il regime agevolato ex Legge 398/91** potrà essere applicato **esclusivamente** dalle associazioni sportive dilettantistiche (ASD) e società sportive dilettantistiche (SSD) non iscritte al RUNTS (Registro Unico Nazionale del Terzo Settore).

Il decreto legislativo n. 149 del 20 novembre 2025, **ha rinviato** dal 1° gennaio 2026 al 1° gennaio 2036 **il passaggio dal regime di “esclusione” a quello di “esenzione” Iva** per gli enti non commerciali di tipo **associativo** per le operazioni istituzionali rese dietro corrispettivi specifici o quote supplementari verso associati/tesserati. Pertanto, l'obbligo di emettere fatture (in esenzione Iva) per le attività svolte verso i propri associati/tesserati, viene rinviato al 2036.

Dal 1° gennaio 2026 è entrato in vigore il nuovo **Codice del Terzo Settore (CTS)** - Decreto legislativo 3 luglio 2017 n.117 e ss.mm.ii.

Ai sensi dell'art. 4 del Codice del Terzo Settore si è riconosciuti come **Enti del Terzo Settore, se iscritti al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS)**.

Le possibili partizioni in cui ci si può iscrivere sono:

- le organizzazioni di volontariato (ODV) (artt. 32 e ss.);
- le associazioni di promozione sociale (APS) (artt. 35 e ss.);
- gli enti filantropici (artt. 37 e ss.);
- le imprese sociali, incluse le cooperative sociali (art. 40);
- le reti associative (artt. 41 e ss.);
- le società di mutuo soccorso (SOMS) (artt. 42 e ss.).

Gli enti religiosi civilmente riconosciuti possono essere considerati ETS limitatamente allo svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'art. 5 del Codice a titolo esemplificativo e non esaustivo: lettera i) organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato, lettera b) interventi e prestazioni sanitarie, ecc...

I due nuovi regimi fiscali agevolati applicabili agli Enti del Terzo Settore sono il regime fiscale dell'**art 80 CTS** e il regime forfettario **art 86 CTS solo per APS/ODV**.

1) L'**art. 80 CTS** è applicabile a **TUTTI** gli ETS non commerciali, non solo APS/ODV. Questo regime prevede che ai ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività di interesse generale e diverse svolte in modo commerciale di cui agli articoli 5 e 6 del CTS, i seguenti coefficienti di redditività su cui calcolare poi le imposte.

RICAVI	PRESTAZIONI DI SERVIZI	ALTRE ATTIVITÀ
Fino a 130.000,000	7%	5%
Da 130.001 a 300.000	10%	7%
Oltre 300.000	17%	14%

In sostanza, dati i ricavi annui, le imposte saranno applicate su una percentuale degli stessi, come indicato in tabella.

A dette imposte si aggiungeranno plusvalenze patrimoniali, sopravvenienze attive, dividendi, interessi e proventi immobiliari, che andranno tassati con le modalità ordinarie.

Per quanto riguarda le disposizioni in materia Iva, tale regime prevede che si applichino le disposizioni ordinarie del D.P.R. n. 633 del 1972 con tutti gli oneri dichiarativi e burocratici connessi. L'Iva si applica nelle forme normali, allo stesso modo di una ditta individuale/società. Dunque, si devono controllare i presupposti oggettivi, soggettivi e territoriali al fine di applicare o meno l'Iva per le prestazioni di servizi o produzione di beni.

L'applicazione delle disposizioni ordinarie Iva permette all'associazione di detrarsi l'Iva sugli acquisti. Tuttavia, la contabilità si svolge in modo ordinario, ciò comprende la registrazione delle scritture contabili, l'obbligo certificazione corrispettivi, le dichiarazioni periodiche iva, la dichiarazione annuale iva, e ogni altro adempimento ordinario.

Il regime di cui all'art 80 CTS, risulta essere molto **oneroso** a causa della sua complessa gestione, simile ad una vera e propria azienda, con poche agevolazioni, molto diverso dal precedente regime della Legge 398/91, oltre che per la tassazione prevista.

2) L' **86 CTS** è applicabile alle sole APS ed ODV con ricavi commerciali fino a 85.000,00 €. Concede molte agevolazioni fiscali e burocratiche ed è assimilabile alla Legge 398/91.

Il reddito imponibile dei soggetti che optano per questo regime fiscale è determinato applicando all'ammontare dei ricavi percepiti un coefficiente di redditività pari all'1 % per le ODV e al 3 % per le APS a cui si aggiungono i ricavi calcolati secondo le modalità ordinarie: plusvalenze patrimoniali, sopravvenienze attive, dividendi ed interessi e proventi immobiliari.

Per quanto riguarda gli obblighi contabili si mantengono i vantaggi della Legge 398/91:

- Sono esonerate dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili, fermo restando l'obbligo di tenere e conservare i registri previsti da disposizioni diverse da quelle tributarie;
- Sono esonerati dalla presentazione della dichiarazione annuale IVA e dalle comunicazioni relative alle liquidazioni periodiche, nonché dall'obbligo di tenuta dei registri IVA delle fatture ricevute ed emesse. Inoltre, sono esonerati anche dalla registrazione delle fatture ricevute ed eventualmente emesse, nei suddetti registri IVA;
- Non sono soggette all'obbligo di certificazione;
- Non sono tenute ad operare le ritenute alla fonte, ivi comprese le addizionali regionali e provinciali, pur essendo obbligate a indicare in dichiarazione il codice fiscale del soggetto a cui sono stati corrisposti emolumenti senza operare, all'atto del pagamento, la relativa ritenuta d'acconto; è possibile comunque operare le ritenute alla fonte se si vuole;
- Sono esonerate dall'obbligo di emissione della fattura, salvo quanto previsto dal comma 9 dell'articolo 86 del Codice;
- Gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti, sono esenti dall'imposta di bollo in base all' art. 82, comma 5 CTS;
- I contribuenti che applicano il regime forfetario **sono tenuti** a conservare i documenti emessi e ricevuti.

Ai fini Iva tale regime riprende nella sostanza le disposizioni relative al regime forfetario previsto per i professionisti e le imprese minori; pertanto, a differenza di quanto previsto dalla Legge 398/91 vi è la **NON applicazione dell'Iva in rivalsa** sulle vendite; in sostanza le fatture di vendita non avranno l'iva, saranno operazioni non imponibili con codice natura N2.2. in base all' art 86 CTS comma 7.

Questo regime, analogamente a quanto succedeva con la Legge 398/91 non permette di detrarre l'Iva sugli acquisti.

Va ricordato che, pur essendo esonerati da ogni adempimento Iva, in alcuni casi come, ad esempio, qualora si effettuino acquisti extra-comunitari o intracomunitari, oppure si ricevano fatture in reverse charge, sarà responsabilità dell'ente integrare la fattura e versare l'imposta dovuta. In questi casi, infatti, è necessario integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, da versare entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, senza diritto alla detrazione dell'imposta.

Dunque, questo regime pur avendo un limite di ricavi più basso pari a 85.000,00 € rispetto a quanto prevede la legge 398/91 pari a 400.000,00€, mantiene lo stesso coefficiente di redditività del 3% e le relative semplificazioni burocratiche, con l'aggiunta che l'Iva sulle fatture di vendita non andrà più applicata.

3) **Test di non commercialità:** un'importante novità per quanto riguarda gli ETS è il test previsto dall'art 79 CTS, il quale prevede che se:

Entrate commerciali > Entrate non commerciali

l'ETS è considerato commerciale e dunque dall'anno successivo non potrà più applicare i nuovi regimi agevolati di cui all' art 86 e 80 del CTS.

In questo caso vanno considerati tutti i ricavi commerciali ad esclusione delle sponsorizzazioni e delle raccolte fondi continuative di tipo corrispettivo, che **non** vengono considerate nel conteggio delle entrate commerciali.

Per svolgere al meglio il Test di non commercialità bisogna prima individuare le attività considerate commerciali e quelle non commerciali.

Le attività che vengono considerate **sempre** non commerciali sono:

- Le quote associative;
- Le erogazioni liberali;
- I contributi pubblici/privati aventi natura non corrispettiva, sono considerati non commerciali anche i contributi sinallagmatici (aventi natura corrispettiva) pubblici/privati che finanzino attività di interesse generale con costi che non superino i ricavi come stabilito dall'art 79 CTS;
- Le raccolte fondi svolte in maniera occasionale;
- I contributi pubblici (insieme agli altri proventi correlati) che vanno a finanziare le attività decommercializzate ai sensi del comma 3 dell'articolo 79, ovvero le attività di "ricerca scientifica di particolare interesse sociale" svolte dagli ETS (comma 3 lett. a) e b), nonché le attività relative a "interventi e servizi sociali", "interventi e prestazioni sanitarie" e "prestazioni socio-sanitarie" svolte dalle ex IPAB (comma 3 lett. b- bis).
- **Solo per APS e ODV**, sono inoltre considerate non commerciali sia ai fini del Test che ai fini IRES, le attività previste dagli artt. 84 e 85 CTS a titolo esemplificativo e non esaustivo: le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti «degli iscritti, dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi»

ovvero di altre associazioni di promozione sociale che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o iscritti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché nei confronti di enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da ETS.

Nella determinazione dell'importo delle attività non commerciali da raffrontare al fine del Test, si deve tenere conto anche del valore normale dei beni ceduti e delle prestazioni di servizio erogate in maniera gratuita oppure a fronte di corrispettivi inferiori al loro valore normale.

Come nel caso della cessione gratuita di beni, per valore normale, si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari.

Le attività di interesse generale (come, ad esempio l'organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, quali ad esempio le rappresentazioni teatrali, la vendita di biglietti a non tesserati/associati) sono considerate non commerciali in base all'art 79 CTS se i ricavi di dette attività non superino di oltre il 6% i relativi costi sia diretti che indiretti per ciascun periodo d'imposta e per non oltre tre periodi d'imposta consecutivi.

Per gli enti con proventi o entrate inferiori a 300.000,00€, al fine del calcolo del Test di non commercialità si possono considerare le diverse attività di interesse generale svolte nell'anno come un'unica attività, calcolando il Test nel complessivo.

Riportiamo di seguito un caso pratico del Test di commercialità:

Dati:

- Ricavi da attività di interesse generale: 50.000,00€
- Ricavi da contributi pubblici corrispettivi all'attività: 10.000,00€
- Costi diretti e indiretti: 40.000,00€

Calcolo:

Totale ricavi attività di interesse generale: $50.000,00€ + 10.000,00€ = 60.000,00€$

Totale costi + soglia del 6%: $40.000,00€ + 40.000,00€ * 0.06 = 42.400,00€$

Risultato:

Totale ricavi attività di interesse generale > totale costi diretti e indiretti + 6%
 $60.000,00€ > 42.400,00€$

L'attività sarà considerata commerciale.

È pertanto fondamentale fare molta attenzione ai corrispettivi, per non far configurare l'attività come commerciale e perdere eventualmente le agevolazioni fiscali degli articoli 86 e 80 CTS.

A seguito del **mancato superamento** del Test di non commercialità, il mutamento della qualifica, da ente di terzo settore non commerciale a ente di terzo settore commerciale, opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale, con tutti gli adempimenti contabili del caso, da eseguire entro 3 mesi.



In via transitoria, con riferimento al 2026 e 2027, il mutamento di qualifica opera invece a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui avviene il fallimento del Test di non commercialità.

Si ricorda che le entrate che permettono ad un ETS di non perdere la qualifica di ente non commerciale, sono rappresentate dalle quote associative, erogazioni liberali, contributi pubblici aventi natura non corrispettiva, raccolte fondi occasionali, sponsorizzazioni, attività non commerciali o attività commerciali (che siano minori delle entrate non commerciali).

Lo Studio è a disposizione per analizzare le varie casistiche e le diverse realtà associative.

Cordiali saluti,

Studio Bacchin Berton & Associati

