

dossier

XIX Legislatura

15 settembre 2025

Disposizioni in materia di Terzo settore, crisi d'impresa, sport e IVA

Atto del Governo n. 295

Ai sensi degli articoli 1, comma 6, 3, 7 e 9
della legge 9 agosto 2023, n. 111



SERVIZIO STUDI

Ufficio ricerche nei settori economico e finanziario

TEL. 06 6706-2451 -  studi1@senato.it -  [@SR_Studi](https://twitter.com/SR_Studi)

Dossier n. 530



SERVIZIO STUDI

Dipartimento Finanze

Tel. 06 6760-9496  st_finanze@camera.it  [@CD_finanze](https://twitter.com/CD_finanze)

Atti del Governo n. 295

La documentazione dei Servizi e degli Uffici del Senato della Repubblica e della Camera dei deputati è destinata alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari. Si declina ogni responsabilità per la loro eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge. I contenuti originali possono essere riprodotti, nel rispetto della legge, a condizione che sia citata la fonte.

INDICE

PREMESSA.....	3
TITOLO I – DISPOSIZIONI IN MATERIA DI TERZO SETTORE E DI SPORT	
Capo I - Disposizioni in materia di imposte sui redditi	
Articolo 1 (<i>Inserimento dell'articolo 79-bis – “Passaggio di beni strumentali dall'attività commerciale a quella non commerciale per effetto del mutamento della qualificazione fiscale dell'attività esercitata” nel decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117)</i>	7
Capo II - Disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto	
Articolo 2 (<i>Regime forfettario per le attività svolte dalle organizzazioni di volontariato e dalle associazioni di promozione sociale</i>).....	13
Articolo 3 (<i>Modifiche al regime speciale delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale</i>)	18
Capo III - Disposizioni in materia di sport	
Articolo 4 (<i>Disposizioni fiscali in tema di enti sportivi dilettantistici</i>)	20
TITOLO II – DISPOSIZIONI IN MATERIA DI CRISI D'IMPRESA	
Capo I - Disposizioni in materia di imposte sui redditi	
Articolo 5 (<i>Modifiche all'articolo 88 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917)</i>	24
TITOLO III – DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO	
Capo I - Revisione della disciplina della detrazione	
Articolo 6 (<i>Modifiche alla disciplina della rettifica della detrazione</i>).....	31
Articolo 7 (<i>Modifiche alla disciplina della detrazione per gli Enti non commerciali</i>)	32

**Capo II - Disposizioni di armonizzazione della disciplina nazionale
alla normativa unionale e ai principi fissati dalla Corte di giustizia
dell'Unione europea**

Articolo 8 (*Modifiche alle definizioni di prestatore di servizi di pagamento, servizio di pagamento e operazione di pagamento di cui all'articolo 40-bis del Testo unico IVA*) 35

Articolo 9 (*Non imponibilità IVA dei servizi di trasporto resi a intermediari dell'esportatore, del titolare del regime di transito, dell'importatore, del destinatario dei beni o dello spedizioniere*) 39

Capo III - Abrogazioni

Articolo 10 (*Abrogazione comma 151 della legge di bilancio 2023*) 41

Articolo 11 (*Entrata in vigore*) 42

PREMESSA

L'[**Atto del Governo 295**](#), contenente lo schema di decreto legislativo recante «**disposizioni in materia di Terzo settore, crisi d'impresa, sport e imposta sul valore aggiunto**», dà attuazione ad alcuni principi e ai criteri direttivi di cui agli articoli 3, 7 e 9 della legge n. 111 del 2023, «Delega al Governo per la riforma fiscale».

L'Atto del Governo è composto da **11 articoli** aventi ad oggetto, con riferimento alla disciplina fiscale del terzo settore, la disciplina del passaggio di beni strumentali dall'attività commerciale a quella non commerciale per effetto del mutamento della qualificazione fiscale dell'attività esercitata (**articolo 1**), l'innalzamento a 85.000 euro della soglia di ricavi fino alla quale è consentito **accesso al regime forfetario**, ai soli fini dell'imposta sul valore aggiunto, per le **attività svolte dalle organizzazioni di volontariato e dalle associazioni di promozione sociale** (**articolo 2**), l'esonero, per le **organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale aderenti al regime forfetario** so dall'obbligo di **certificazione dei corrispettivi e l'esclusione**, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025, dall'obbligo di **certificazione fiscale le cessioni e le prestazioni** effettuate dai medesimi soggetti (**articolo 3**).

Con riferimento agli enti sportivi dilettantistici viene previsto un **adeguamento dell'ambito soggettivo di applicazione del regime forfetario** applicabile, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, agli **enti sportivi dilettantistici** (**articolo 4**), L'**articolo 5** reca delle **modifiche** alla disciplina, ai fini **IRES**, delle **sopravvenienze attive** finalizzata ad aggiornare le fattispecie di riduzione dei debiti non imponibili derivanti dalle vigenti procedure **attivabili nei confronti del debitore in stato di crisi o di insolvenza**.

L'**articolo 6** dispone l'**abrogazione** del terzo comma dell'[**articolo 19-bis.2**](#) del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, norma considerata ridondante in quanto la fattispecie risulta già disciplinata dai commi precedenti del medesimo articolo.

L'**articolo 7** stabilisce che per gli **enti non commerciali** l'IVA sugli acquisti, anche intracomunitari, e le importazioni di beni e servizi in parte destinati a finalità estranee all'esercizio dell'attività economica, è **detrattabile esclusivamente per la quota imputabile** a tale attività economica.

L'**articolo 8** aggiorna il **Testo unico IVA** relative alla **conservazione e trasmissione dei dati sugli acquisti transfrontalieri** da parte dei **prestatori di servizi di pagamento**.

L'**articolo 9** estende il regime della **non imponibilità IVA ai servizi di trasporto internazionale** resi all'esportatore, al titolare del regime di transito, all'importatore, al destinatario dei beni o al prestatore dei servizi di spedizione, ivi inclusi i servizi doganali, **anche se svolti da intermediari**.

L'**articolo 10 abroga** una disposizione inattuata presente nella legge n. 197 del 2022, relativa **all'obbligo di comunicazione all'Agenzia delle entrate dei dati relativi alle vendite di beni mobili attraverso piattaforme elettroniche** verso cessionari che non sono soggetti passivi IVA.

I principi di delega della legge n. 111 del 2023 oggetto di attuazione

Le disposizioni contenute nello schema di decreto legislativo, danno attuazione a diversi principi di delega indicati nella legge n. 111 del 2023.

In particolare:

- all'articolo 3, comma 1, lettera a) della legge 111 del 2023, che fissa il principio diretto a garantire l'adeguamento del diritto tributario nazionale ai principi dell'ordinamento tributario e ai livelli di protezione dei diritti stabiliti dall'ordinamento dell'Unione europea (**articolo 8, 9 e 10**);
- all'articolo 7, comma 1, lettera d), numero 1) e numero 2, che prevedono una revisione della disciplina della detrazione IVA in modo da consentire ai soggetti passivi di rendere la detrazione più aderente all'effettivo utilizzo dei beni e dei servizi impiegati ai fini delle operazioni soggette all'imposta e da armonizzare i criteri di detraibilità dell'imposta relativa ai fabbricati a quelli previsti dalla normativa dell'Unione europea (**articoli 6, 7**);
- all'articolo 7, comma 1, lettera g) che prevede 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 (**articoli 2 e 3 dell'atto del Governo**);
- all'articolo 9, comma 1, lettera a), n. 3 che prevede, tra l'altro, estendere a tutti gli istituti disciplinati dal codice della crisi di impresa e dell'insolvenza, di cui al citato decreto legislativo n. 14 del 2019, l'applicazione delle disposizioni dell'articolo 88, comma 4-ter, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (**articolo 5**);
- all'articolo 9, comma 1, lettera l) che dispone la semplificazione e la razionalizzazione dei regimi agevolativi previsti in favore dei soggetti che svolgono con modalità non commerciali attività che realizzano finalità sociali nel rispetto dei principi di solidarietà e sussidiarietà (**articolo 1**);

- all'articolo 9, comma 1, lettera m) che prevede di completare e razionalizzare le misure fiscali previste per gli enti sportivi e il loro coordinamento con le altre disposizioni dell'ordinamento tributario, con l'obiettivo di favorire, tra l'altro, l'avviamento e la formazione allo sport dei giovani e dei soggetti svantaggiati (**articolo 4**).

TITOLO I – DISPOSIZIONI IN MATERIA DI TERZO SETTORE E DI SPORT

CAPO I - DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI

Articolo 1

(Inserimento dell’articolo 79-bis – “Passaggio di beni strumentali dall’attività commerciale a quella non commerciale per effetto del mutamento della qualificazione fiscale dell’attività esercitata” nel decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117)

L’articolo 1 riconosce agli enti del Terzo settore la possibilità di **optare per la non concorrenza alla formazione del reddito imponibile della plusvalenza derivante dal passaggio di beni relativi all’impresa dall’attività commerciale a quella commerciale**, a condizione che: (i) il suddetto passaggio dei beni consegua al **mutamento della qualificazione fiscale** di tale **attività** e (ii) i **beni** siano **utilizzati** dall’ente per lo **svolgimento dell’attività statutaria**, ai fini dell’**esclusivo perseguitamento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale**.

In ogni caso, le **plusvalenze “sospese” concorrono a formare il reddito imponibile dell’ente nell’esercizio di realizzo** ovvero, a scelta dell’ente, in **quote costanti** in tale esercizio e nei successivi 4 (in caso di **possesso dei beni da almeno 3 anni**) nelle **seguenti ipotesi**: (a) **destinazione dei beni dell’ente ad altre finalità diverse da quelle civiche, solidaristiche e di utilità sociale**; (b) **cessione dei beni a titolo oneroso** ovvero **risarcimento**, anche in forma assicurativa, per la **perdita o danneggiamento dei beni**.

Per gli **enti religiosi civilmente riconosciuti** e le **fabbricerie** tali disposizioni si applicano **limitatamente ai beni inclusi nel patrimonio destinato**.

In materia di imposte sui redditi, l’**articolo 1** inserisce nell’ambito del Codice del Terzo settore (o CTS) di cui al [decreto legislativo n. 117 del 2017](#), l’**articolo 79-bis** rubricato **“Passaggio di beni strumentali dall’attività commerciale a quella non commerciale per effetto del mutamento della qualificazione fiscale dell’attività esercitata”**.

A tale riguardo, la relazione illustrativa chiarisce che l'inserimento dell'articolo 79-*bis* nel Codice del Terzo settore è finalizzato ad evitare l'emersione di plusvalenze latenti derivanti dalla fuoriuscita dei beni dal regime d'impresa, ai sensi dell'articolo 86, comma 1, del TUIR. Tale intervento correttivo si è reso, altresì, necessario in quanto l'articolo 79 del CTS prevede nuovi criteri per qualificare le attività di interesse generale svolte dagli enti del Terzo settore, ai fini della loro natura commerciale o non commerciale.

Con i nuovi criteri di cui al citato articolo 79, infatti, alcune attività attualmente classificate come commerciali, ai sensi del TUIR, potrebbero essere ricondotte tra le attività di interesse generale svolte in modalità non commerciale.

In particolare, il **comma 1** del nuovo articolo 79-*bis* riconosce agli enti del Terzo settore la possibilità di **optare per la non concorrenza alla formazione del reddito imponibile della plusvalenza**, *ex articolo 86 del TUIR, derivante dal passaggio di beni* relativi all'impresa **dall'attività commerciale a quella commerciale**, purché siano soddisfatte le seguenti **condizioni**:

- il passaggio dei beni dall'attività commerciale a quella non commerciale **consegue**, quale **effetto**, al **mutamento** della **qualificazione fiscale** di tale **attività** in applicazione delle disposizioni del CTS;
- i **beni** sono **utilizzati** dall'ente **per lo svolgimento dell'attività statutaria**, ai fini dell'**esclusivo perseguitamento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale**.

Si precisa che l'**opzione** debba essere **esercitata nella dichiarazione dei redditi**.

Ai sensi dell'**articolo 86**, comma 1, del TUIR, le plusvalenze dei beni relativi all'impresa, diversi da quelli che costituiscono ricavi, concorrono a formare il reddito (c.d. “**plusvalenze patrimoniali**”) se:

- (a) sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;
- (b) sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;
- (c) i **beni vengono** assegnati ai soci o **destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa**.

Le plusvalenze di cui alle lettere *sub (a)* e *sub (b)*, sono costituite dalla differenza tra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato (comma 2). Tali plusvalenze, diverse da quelle derivanti da partecipazioni in regime PEX di cui all'articolo 87 del TUIR, concorrono a formare, per intero, il reddito dell'esercizio in cui sono realizzate ovvero, se i beni sono stati posseduti per almeno 3 anni (2 anni per le società sportive professionalistiche), a scelta del contribuente, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro esercizi successivi (comma 4).

Le plusvalenze di cui alla lettera *sub (c)* è, invece, costituita dalla differenza tra il valore normale ed il costo non ammortizzato dei beni (comma 3).

Il successivo **comma 2** stabilisce che la plusvalenza “sospesa” **concorre a formare il reddito imponibile** dell’ente, come **reddito d’impresa**, nelle seguenti **ipotesi**:

- a) **destinazione dei beni dell’ente ad altre finalità** diverse da quelle indicate al comma 1 (*i.e. civiche, solidaristiche e di utilità sociale*);
- b) **cessione dei beni a titolo oneroso ovvero risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o danneggiamento dei beni.**

I **commi 3 e 4** definiscono i **criteri di determinazione** della **plusvalenza** per ciascuna delle ipotesi individuate al comma 2.

Nello specifico, il **comma 3** stabilisce che la **plusvalenza derivante dal cambio di destinazione del bene ad altre finalità**, di cui alla precedente lettera *a*), è determinata come **differenza tra il valore normale dei beni all’atto della destinazione a finalità diverse ed il costo non ammortizzato del bene all’atto del passaggio** di cui al comma 1 (dall’attività commerciale all’attività non commerciale).

Il **comma 4**, invece, stabilisce che la **plusvalenza derivante da cessione a titolo oneroso o da risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o danneggiamento dei beni**, di cui alla precedente lettera *b*), è determinata come **differenza tra il corrispettivo (o l’indennizzo) conseguito all’atto della cessione (o del risarcimento), al netto degli oneri di diretta imputazione, ed il costo non ammortizzato del bene all’atto del passaggio** di cui al comma 1 (dall’attività commerciale all’attività non commerciale).

Il successivo **comma 5** stabilisce che, nelle ipotesi precedentemente contemplate (comma 2), la **plusvalenza** (da cambio di destinazione del bene ovvero da cessione a titolo oneroso o risarcimento) **concorre a formare**:

- per **l’intero ammontare, il reddito dell’esercizio in cui è realizzata** (perciò dell’esercizio in cui si verifica una delle ipotesi di cui al comma 2);
- **in quote costanti, nell’esercizio di realizzo e nei 4 esercizi successivi, a scelta dell’ente del Terzo settore, qualora il bene sia stato posseduto per un periodo non inferiore a 3 anni.** Tale scelta deve risultare dalla dichiarazione dei redditi.

Infine, il **comma 6** stabilisce che tali disposizioni trovano applicazione nei confronti degli **enti religiosi civilmente riconosciuti** e delle **fabbricerie**, di cui all’articolo 72 della legge n. 222 del 1985, **limitatamente ai beni inclusi nel patrimonio destinato** di cui all’articolo 4, comma 3, del Codice del Terzo settore.

Ai sensi dell'articolo 4, comma 3, del decreto legislativo n. 117 del 2017, agli **enti religiosi civilmente riconosciuti** e alle **fabbricerie** di cui all'articolo 72 della legge 20 maggio 1985, n. 222, le norme del presente decreto si applicano **limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 5**, nonché delle eventuali attività diverse di cui all'articolo 6 a condizione che **per tali attività adottino un regolamento**, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme del presente Codice e sia depositato nel Registro unico nazionale del Terzo settore.

Per lo svolgimento di tali attività deve essere inoltre costituito un patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all'articolo 13. I beni che compongono il patrimonio destinato sono indicati nel regolamento, anche con atto distinto ad esso allegato. Per le obbligazioni contratte in relazione alle attività di cui agli articoli 5 e 6, gli enti religiosi civilmente riconosciuti e le fabbricerie di cui all'articolo 72 della legge n. 222 del 1985 rispondono nei limiti del patrimonio destinato. Gli altri creditori dell'ente religioso civilmente riconosciuto o della fabbriceria non possono far valere alcun diritto sul patrimonio destinato allo svolgimento delle attività di cui ai citati articoli 5 e 6.

Si ricorda che, ai sensi del citato [articolo 5](#), comma 1, gli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali incluse le cooperative sociali, **esercitano in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale per il perseguitamento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale**. Le attività di interesse generale sono tassativamente elencate dal medesimo articolo 5 del CTS.

Ai sensi del citato [articolo 6](#), gli enti del Terzo settore **possono**, tuttavia, **esercitare attività diverse** da quelle elencate nell'articolo 5, **a condizione che l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano e siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale**, secondo criteri e limiti definiti con [decreto n. 107 del 2021](#) adottato dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze.

• *Regime fiscale ai fini delle imposte sui redditi*

Secondo quanto disposto dal [decreto-legge n. 84 del 2025](#) (articolo 8), convertito con modificazioni dalla L. 30 luglio 2025, n. 108, le **disposizioni che disciplinano il regime fiscale degli enti del Terzo settore entrano in vigore dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025** (si veda il relativo [dossier](#) di documentazione).

In particolare, il **regime fiscale**, ai fini delle **imposte sui redditi**, degli enti del Terzo settore è disciplinato dall'**articolo 79** del decreto legislativo n. 117 del 2017 (c.d. "Codice del Terzo settore o CTS").

Nello specifico, **ai fini delle imposte sui redditi**, agli enti del Terzi settore, diversi dalle imprese sociali, si applica il **regime fiscale previsto dal Titolo X** del Codice. In particolare, agli stessi **si applicano, in quanto compatibili, le norme del TUIR relative all'IRES**.

Invero, il regime fiscale degli enti del Terzo settore, disciplinato dal citato Titolo X, è basato sulla **distinzione tra attività commerciali e non commerciali svolte e, dunque, sulla natura dell'ente.**

Tale distinzione consente di disciplinare, in termini differenti, la fiscalità degli enti che svolgono l'attività istituzionale di cui all'articolo 5 con modalità commerciali rispetto a quelli che non esercitano (od esercitano solo marginalmente) l'attività di impresa.

In via generale, si considerano "**non commerciali**" gli enti del Terzo settore che **svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di interesse generale** di cui all'articolo 5 del Codice del Terzo Settore, secondo i seguenti **criteri**:

(i) **a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi non superiori ai costi effettivi.** I costi effettivi sono determinati computando, oltre ai costi diretti, tutti quelli imputabili alle attività di interesse generale e, tra questi, i costi indiretti e generali, ivi compresi quelli finanziari e tributari; e

(ii) **i ricavi non superano di oltre il 6 per cento i relativi costi** per ciascun periodo d'imposta e per non oltre tre periodi d'imposta consecutivi.

Ai sensi dell'articolo 87, comma 4, del medesimo Codice, tali enti del Terzo settore "non commerciali" hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata in relazione all'attività commerciale esercitata.

Indipendentemente dalle previsioni dello statuto, **si qualificano, ai fini fiscali**, come **enti commerciali** gli enti del Terzo settore che, nello stesso periodo d'imposta, presentano **entrate derivanti da attività non commerciali in misura inferiore** rispetto ai proventi derivanti dallo svolgimento:

- delle **attività di interesse generale** di cui al citato articolo 5 del CTS, in **forma di impresa e non in conformità** rispetto ai citati criteri; nonché

- delle **attività diverse, secondarie e strumentali** di cui all'articolo 6 del CTS, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri ivi previsti.

Per gli enti del Terzo settore che si qualificano, ai fini fiscali, come non commerciali, non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito:

a) i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;

b) i contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 165 del 2001, per lo svolgimento delle attività di interesse generale qualificabili come non commerciali.

Inoltre, i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative dell'ente si considerano entrate derivanti da attività non commerciali. Per le associazioni del Terzo settore le somme versate dagli associati, a titolo di quote o contributi associativi, non concorrono alla formazione del reddito dell'associazione, fatta eccezione dei proventi derivanti dalla cessione di beni e dalla prestazione di servizi effettuate nei confronti degli associati che, invece, concorrono alla formazione del reddito complessivo.

L'eventuale **mutamento della qualifica fiscale dell'ente del Terzo settore** (da ente non commerciale a ente commerciale) **opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume la natura commerciale.** Per i due periodi d'imposta successivi

al termine fissato dall'articolo 104, comma 2 del CTS (1° gennaio 2026), il mutamento della qualifica dell'ente del Terzo settore (da non commerciale a commerciale, o viceversa) opera a partire dal periodo d'imposta successivo a quello a cui avviene il mutamento della qualifica.

Per maggiori approfondimenti sulla disciplina fiscale degli enti del Terzo settore si veda il relativo [tema web](#) pubblicato sul sito della Camera dei deputati.

CAPO II - DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Articolo 2

(Regime forfettario per le attività svolte dalle organizzazioni di volontariato e dalle associazioni di promozione sociale)

L'articolo 2 innalza a 85.000 euro la soglia di ricavi fino alla quale è consentito accesso al regime forfettario, ai soli fini dell'imposta sul valore aggiunto, per le attività svolte dalle organizzazioni di volontariato e dalle associazioni di promozione sociale.

In particolare, l'**articolo 2, comma 1**, modificando l'articolo 5, comma 15-*quinquies*, del [decreto-legge n. 146 del 2021](#), stabilisce che **per le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale la soglia di accesso al regime forfettario applicabile, ai soli fini IVA, è pari a 85.000 euro** (anziché 65.000 euro).

Si ricorda che, ai sensi della vigente formulazione dell'articolo 5, comma 15-*quinquies*, del decreto-legge n. 146 del 2021, in attesa della piena operatività delle disposizioni del titolo X del codice del Terzo settore, di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che hanno conseguito ricavi, ragguagliati ad anno, **non superiori a euro 65.000** [non superiori a euro 85.000, in base alla formulazione proposta] applicano, ai soli fini dell'imposta sul valore aggiunto, il regime speciale di cui all'articolo 1, commi da 58 a 63, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

Secondo quanto disposto dal [decreto-legge n. 84 del 2025](#) (articolo 8), le **disposizioni che disciplinano il regime fiscale degli enti del Terzo settore entrano in vigore dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025**. Conseguentemente, a decorrere dal citato periodo d'imposta, trovano applicazione le disposizioni del titolo X del codice del Terzo settore.

Pertanto, la disposizione in commento – oggetto di modifica – trova ragionevolmente applicazione fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2025.

Il successivo **comma 2**, modificando l'articolo 86, comma 1, del decreto legislativo n. 117 del 2017 (c.d. “Codice del Terzo settore – CTS”), **le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale possono applicare, in relazione alle attività commerciali svolte, il regime forfettario**, laddove nel periodo d'imposta precedente abbiano percepito **ricavi, ragguagliati al periodo d'imposta, non superiori alla soglia di 85.000**

euro (anziché di 130.000 euro) o alla diversa soglia che dovesse essere armonizzata in sede europea.

Si ricorda che, ai sensi della vigente formulazione dell'articolo 86, comma 1, del decreto legislativo n. 117 del 2017, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale possono applicare, in relazione alle attività commerciali svolte, il regime forfetario di cui al presente articolo se nel periodo d'imposta precedente hanno percepito ricavi, ragguagliati al periodo d'imposta, non superiori a **130.000 euro o alla diversa soglia che dovesse essere autorizzata dal Consiglio dell'Unione europea in sede di rinnovo della decisione in scadenza al 31 dicembre 2019 o alla soglia che sarà eventualmente armonizzata in sede europea. Fino al sopraggiungere della predetta autorizzazione si applica la misura speciale di deroga rilasciata dal Consiglio dell'Unione europea ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE.**

Come indicato sopra, ai sensi dell'articolo 8 del decreto-legge n. 84 del 2025, le **disposizioni che disciplinano il regime fiscale degli enti del Terzo settore**, ivi incluso l'articolo 86 del decreto legislativo n. 117 del 2017, entrano **in vigore dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025**.

A tale riguardo, la relazione illustrativa chiarisce che in attuazione dei principi di delega, di cui all'articolo 7, comma 1, lettera g), della legge n. 111 del 2023, che prevedono 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), le disposizioni, contenute nell'articolo in commento, recano una modifica alla soglia di accesso al regime forfetario applicabile dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato per le attività commerciali da questi svolte.

In questo modo, aggiunge la relazione illustrativa, si è allineata la soglia dei ricavi applicabile alle organizzazioni di volontariato e alle APS per l'accesso al regime forfetario a quella applicabile alle persone fisiche che intendono accedere al regime speciale, secondo quanto previsto dall'articolo 1, comma 54, della legge n. 190 del 2014, così come modificato dall'articolo 1, comma 54, lettera a), della legge n. 197 del 2022 (legge di bilancio 2023).

• ***Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato***

Secondo quanto disposto dal [decreto-legge n. 84 del 2025](#) (articolo 8), le **disposizioni che disciplinano il regime fiscale degli enti del Terzo settore** entrano **in vigore dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025** (si veda il relativo [dossier](#) di documentazione).

In particolare, il **regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato** iscritte nel registro degli enti del Terzo settore è disciplinato dall'**articolo 86** del decreto legislativo n. 117 del 2017 (c.d. "Codice del Terzo settore o CTS").

Orbene, secondo la vigente formulazione del citato articolo 86, le **organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale** possono applicare un **regime forfettario, con contabilità semplificata**, per le **attività commerciali** esercitate, a condizione di non superare, nel periodo d'imposta precedente, il **limite di ricavi di 130.000 euro**. L'opzione può essere esercitata nella dichiarazione annuale o, in caso di presunzione della sussistenza dei requisiti (limite di 130.000 euro di ricavi), nella dichiarazione di inizio attività ai fini IVA (di cui all'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972).

Il **reddito imponibile** è determinato con l'applicazione all'ammontare dei ricavi percepiti di un **coefficiente di redditività** pari all'**1 per cento** (per le **organizzazioni di volontariato**) e al **3 per cento** (per le **associazioni di promozione sociale**).

Le **perdite fiscali realizzate nei periodi di imposta precedenti** a quello da cui decorre il regime forfettario **possono essere computate in diminuzione** del reddito prodotto nei periodi di imposta di applicazione del regime forfettario, secondo le regole ordinarie.

L'opzione per il regime forfettario comporta:

(i) **l'esonero dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili**, fermo restando l'obbligo di conservazione dei documenti ricevuti ed emessi ai sensi dell'articolo 22 del d.P.R. n. 600 del 1973 e di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi;

(ii) **l'esonero dall'applicazione delle ritenute d'imposta**, fermo restando l'obbligo di indicazione, nella dichiarazione dei redditi, del codice fiscale dei percettori dei redditi che ordinariamente sarebbero assoggettati a ritenuta alla fonte e dell'ammontare dei redditi stessi.

Inoltre, si rende applicabile, **ai fini IVA**, il seguente **regime fiscale**:

a) per le **operazioni nazionali**, il soggetto forfettario non esercita la rivalsa dell'imposta di cui all'articolo 18 del d.P.R. n. 633 del 1972 (c.d. "decreto IVA");

b) per le **cessioni di beni intracomunitarie**, trova applicazione la medesima disciplina delle operazioni interne, considerato il richiamo all'articolo 41, comma 2-bis, del decreto-legge n. 331 del 1993;

c) per le **prestazioni di servizi ricevute da soggetti non residenti o rese ai medesimi**, si applicano le **regole ordinarie** (disciplina di cui all'articolo 7-ter e seguenti del decreto IVA);

d) per **importazioni, esportazioni ed operazioni ad esse assimilate**, si applicano le ordinarie regole, 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 IVA.

In ogni caso, per qualunque operazione posta in essere dalle organizzazioni di volontariato e dalle associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfettario **è escluso il diritto alla detrazione dell'IVA assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti** ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto IVA.

Inoltre, tali soggetti forfetari sono **esonerati dal versamento dell'IVA e da tutti gli altri adempimenti** previsti dal decreto IVA: (i) registrazione delle fatture emesse; (ii) registrazione dei corrispettivi; (iii) registrazione degli acquisti; (iv) tenuta e conservazione dei registri e documenti, ad eccezione per le fatture di

acquisto e le bollette doganali di importazione; (v) dichiarazione annuale IVA. I medesimi soggetti sono, invece, tenuti a numerare e conservare le fatture di acquisto e le bollette doganali e a certificare i corrispettivi.

Con riferimento alle **operazioni per le quali risultano debitori dell'IVA** (prestazioni di servizi ricevute da soggetti non residenti, acquisti intracomunitari, altre operazioni), 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.

L'eventuale **passaggio dal regime ordinario al regime forfetario** determina la necessità di **rettificare**, ai sensi dell'articolo 19-bis.2 del decreto IVA, la detrazione assolta a monte, nell'ambito della dichiarazione IVA relativa all'ultimo periodo d'imposta in regime ordinario. Analoga rettifica deve essere effettuata nella dichiarazione IVA del primo periodo d'imposta di applicazione delle regole ordinarie, in caso di passaggio – anche per opzione – dal regime forfetario a quello ordinario.

Nell'ultima liquidazione relativa all'anno in cui l'imposta è applicata nei modi ordinari, deve tenersi conto anche dell'imposta relativa alle operazioni per le quali l'esigibilità non si è ancora verificata (es. IVA liquidata secondo il regime di IVA per cassa).

Inoltre, l'eventuale eccedenza detraibile emergente dalla dichiarazione, presentata dalle organizzazioni di volontariato e dalle associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario, relativa all'ultimo anno in cui l'IVA è applicata nei modi ordinari, può essere chiesta **a rimborso**, ovvero può essere utilizzata **in compensazione** ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

Il **regime agevolato cessa di avere effetto dall'anno successivo se in corso d'anno: (a) viene meno uno dei requisiti** per accedere al regime forfetario; **(b) si verifica una delle cause di esclusione** dal regime.

Il medesimo articolo 86 riconosce, ai soggetti che applicano il regime forfetario, la possibilità di **optare per l'applicazione dell'IVA e delle imposte sul reddito nei modi ordinari**. L'opzione, valida per almeno un triennio, è comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata. Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime normale, l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

Per quanto concerne le **imposte sui redditi**, si prevede che nel caso di **passaggio dal regime forfetario a quello ordinario** ovvero a quello forfetario disciplinato dall'articolo 80, i ricavi e i compensi che hanno già concorso a formare il reddito nei periodi soggetti al regime forfetario non hanno rilevanza nella determinazione del reddito dei periodi di imposta successivi ancorché di competenza di tali periodi. Allo stesso modo, i componenti di reddito che, ancorché di competenza dei periodi di imposta di vigenza del regime forfetario, non hanno concorso alla formazione del reddito di tali periodi d'imposta (perché non hanno avuto, ad esempio, manifestazione finanziaria), dovranno assumere rilevanza in quelli successivi. Criteri analoghi si applicano in caso di transizione dal regime ordinario, ovvero da

quello forfettario di cui all'articolo 80, a quello forfetario di cui al medesimo articolo 86.

In caso di esercizio dell'opzione per il regime forfetario, gli enti sono esclusi dagli indicatori sintetici di affidabilità – "ISA" di cui all'articolo 9-*bis* del decreto-legge n. 50 del 2017.

Infine, si ricorda che, per espressa previsione normativa, le disposizioni sulla tenuta e conservazione delle scritture contabili di cui all'articolo 87, comma 1, del Codice non trovano applicazione con riguardo agli enti del Terzo settore non commerciali che applicano il regime forfetario di cui all'articolo 86.

Articolo 3

(Modifiche al regime speciale delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale)

L'**articolo 3** prevede che le **organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale aderenti al regime forfetario** sono **esonerate** dall'obbligo di **certificazione dei corrispettivi**.

La norma, inoltre, **esclude**, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025, dall'obbligo di **certificazione fiscale** le **cessioni e le prestazioni** effettuate dai medesimi soggetti.

Il **comma 1**, intervenendo sull'[articolo 86, comma 8](#), primo periodo, del decreto legislativo n. 117 del 2017, include la **certificazione dei corrispettivi** tra gli obblighi dai quali sono **esonerate** le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario.

A tale proposito, **si ricorda che, ai sensi dell'articolo 86 del decreto legislativo n. 117 del 2017**, nel testo attualmente vigente, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale possono applicare, in relazione alle attività commerciali svolte, il regime forfetario se nel periodo d'imposta precedente hanno percepito ricavi, ragguagliati al periodo d'imposta, non superiori a 130 mila euro o alla diversa soglia che dovesse essere autorizzata dal Consiglio dell'Unione europea in sede di rinnovo della decisione in scadenza al 31 dicembre 2019 o alla soglia che sarà eventualmente armonizzata in sede europea. Fino al sopraggiungere della predetta autorizzazione si applica la misura speciale di deroga rilasciata dal Consiglio dell'Unione europea ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE.

Il testo attualmente vigente del sopra citato comma 8 del medesimo articolo prevede che le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario siano esonerate dal versamento dell'IVA e da tutti gli altri obblighi previsti dal decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, 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. Resta fermo l'esonero dall'obbligo di certificazione di cui all'[articolo 2](#) del decreto del Presidente della Repubblica n. 696 del 1996.

Per le modifiche riguardanti tale regime si veda la scheda relativa all'articolo 2 del presente schema di decreto legislativo.

Il **comma 2** novella l'articolo 2, comma 1, lettera *hh*), del decreto del Presidente della Repubblica n. 696 del 1996, stabilendo che, **a decorrere dal**

periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025, non sono soggette all'obbligo di certificazione fiscale le cessioni e le prestazioni poste in essere dalle organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale che si avvalgono del regime forfetario di cui al già menzionato articolo 86 del decreto legislativo n. 117 del 2017.

Il testo attualmente vigente della sopra citata lettera *hh*) prevede che non sono soggette all'obbligo di certificazioni fiscale le cessioni e le prestazioni poste in essere dalle associazioni sportive dilettantistiche che si avvalgono della disciplina di cui alla legge n. 398 del 1991, nonché dalle associazioni senza fini di lucro e dalle associazioni pro-loco, contemplate dall'articolo 9-*bis* della legge n. 66 del 1992.

CAPO III - DISPOSIZIONI IN MATERIA DI SPORT

Articolo 4

(Disposizioni fiscali in tema di enti sportivi dilettantistici)

L'articolo 4 reca un **adeguamento dell'ambito soggettivo di applicazione del regime forfetario** applicabile, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, agli **enti sportivi dilettantistici**. In particolare, il **regime è applicabile alle associazioni ed alle società sportive dilettantistiche** diverse dagli enti del terzo settore, a condizione che abbiano conseguito **proventi** derivanti dall'esercizio di **attività commerciali non superiori alla soglia di 400 mila euro**.

In tal senso, l'**articolo 4, comma 1, lettera a)** reca delle modifiche all'articolo 1 della [legge n. 398 del 1991](#), al fine di **adeguare l'ambito soggettivo di applicabilità del regime agevolativo**, ivi previsto, alle disposizioni di cui al [decreto legislativo n. 36 del 2021](#) concernenti il riordino e la riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi.

Nello specifico, la **lettera a)**, modificando l'articolo 1, comma 1, della citata legge n. 398 del 1991, stabilisce che l'**opzione** per l'applicazione, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, del **regime forfetario**, di cui all'articolo 2 della medesima legge, può essere esercitata dalle **associazioni e dalle società sportive dilettantistiche di cui all'articolo 6, comma 1, lettere a), b) e c)**, del [decreto legislativo n. 36 del 2021](#) (e relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche).

Inoltre, ai fini dell'accesso a tale regime fiscale agevolato, è **necessario che** le associazioni e società sportive dilettantistiche abbiano conseguito, dall'esercizio di **attività commerciali, proventi per un importo non superiore a 400 mila euro**.

Per quanto detto, l'**opzione** per il regime fiscale agevolato *de quo* può essere esercitata esclusivamente dagli **enti sportivi costituiti in una delle seguenti forme giuridiche**:

- a) **associazione sportiva priva di personalità giuridica** disciplinata dagli articoli 36 e seguenti del codice civile (**lettera a)** dell'articolo 6, comma 1, del decreto legislativo n. 36 del 2021);
- b) **associazione sportiva con personalità giuridica di diritto privato (lettera b)** dell'articolo 6, comma 1, del decreto legislativo n. 36 del 2021);

- c) **società di capitali e cooperative** di cui al libro V, titoli V e VI, del codice civile (lettera c) dell'articolo 6, comma 1, del decreto legislativo n. 36 del 2021).

Pertanto, **sono esclusi** dall'applicazione di tale regime forfetario **gli enti** del terzo settore, di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto legislativo n. 117 del 2017, **iscritti al Registro unico nazionale del terzo settore che esercitano**, come attività di interesse generale, l'organizzazione e la gestione di **attività sportive dilettantistiche** e sono iscritti al registro delle attività sportive dilettantistiche di cui all'articolo 10 del medesimo decreto (lettera c-bis) dell'articolo 6, comma 1, del decreto legislativo n. 36 del 2021).

Ai sensi dell'articolo 10 del decreto legislativo n. 36 del 2021, le associazioni e le società sportive dilettantistiche sono riconosciute, ai fini sportivi, dalle Federazioni Sportive Nazionali, dalle Discipline Sportive Associate, dagli Enti di Promozione Sportiva. In particolare, la certificazione della effettiva natura dilettantistica dell'attività svolta da società e associazioni sportive, ai fini delle norme che l'ordinamento ricollega a tale qualifica, avviene mediante l'iscrizione del Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche, tenuto dal Dipartimento per lo sport, il quale trasmette annualmente al Ministero dell'economia e delle finanze - Agenzia delle entrate l'elenco delle società e delle associazioni sportive ivi iscritte.

La successiva **lettera b)**, modificando l'articolo 1, comma 2, della citata legge n. 398 del 1991, stabilisce che nei confronti dei soggetti che hanno esercitato l'opzione per il regime forfetario *de quo* e che, **nel corso del periodo d'imposta, hanno superato il limite di 400 mila euro, decadono dal regime medesimo con effetto dal mese successivo** a quello in cui il limite è superato.

In base alla vigente formulazione dell'articolo 1 della legge n. 398 del 1991, le **associazioni sportive** [parole da sostituire con le seguenti, in base alla nuova formulazione proposta, "le associazioni e le società sportive dilettantistiche di cui all'articolo 6, comma 1, lettere a), b) e c), del decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36"] e relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche e che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a **lire 100 milioni** [parole da sostituire con le seguenti, in base alla nuova formulazione proposta, "400.000 euro"], possono optare per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi secondo le disposizioni di cui all'articolo 2. L'opzione è esercitata mediante comunicazione a mezzo lettera raccomandata da inviare al competente ufficio dell'imposta sul valore aggiunto;

essa ha effetto dal primo giorno del mese successivo a quello in cui è esercitata, fino a quando non sia revocata e, in ogni caso, per almeno un triennio. I soggetti che intraprendono l'esercizio di attività commerciali esercitano l'opzione nella dichiarazione da presentare ai sensi dell'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni. L'opzione ha effetto anche ai fini delle imposte sui redditi e di essa deve essere data comunicazione agli uffici delle imposte dirette entro i trenta giorni successivi (comma 1).

Nei confronti dei soggetti che hanno esercitato l'opzione di cui al comma 1 e che nel corso del periodo d'imposta hanno superato il limite di **lire 100 milioni** [parole da sostituire con le seguenti, in base alla nuova formulazione proposta, “400.000 euro”], cessano di applicarsi le disposizioni della presente legge con effetto dal mese successivo a quello in cui il limite è superato.

• *Regime fiscale agevolato per enti sportivi dilettantistici ex lege n. 398 del 1991*

La [**legge n. 398 del 1991**](#) disciplina uno specifico **regime fiscale agevolato** per cui possono optare le **associazioni sportive dilettantistiche** e, secondo quanto disposto dall'articolo 90, comma 1, della legge n. 289 del 2002, le **società sportive dilettantistiche senza fini di lucro**, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono **attività sportive dilettantistiche** e che nel **periodo d'imposta precedente** abbiano conseguito **dall'esercizio di attività commerciali** proventi per un importo **non superiore a 400 mila euro**.

Tale regime prevede una modalità di **determinazione forfetaria del reddito imponibile e dell'IVA**, nonché delle previsioni di favore in materia di adempimenti contabili, di certificazione dei corrispettivi e dichiarativi.

L'opzione per il regime ha effetto dal primo giorno del mese successivo a quello in cui è esercitata, fino a quando non è revocata e, ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica n. 544 del 1999, è **vincolante per un quinquennio**. Gli enti predetti decadono automaticamente dal regime agevolato in caso di superamento del limite di 400 mila euro, con effetto dal mese successivo a quello di superamento.

Nello specifico, ai sensi dell'articolo 2 della legge suddetta, il regime in oggetto prevede:

(i) l'esonero dagli obblighi di tenuta delle scritture contabili di cui agli articoli 14 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, dagli obblighi di cui al titolo II del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 (in particolare, dall'obbligo di fatturazione e di registrazione), dall'obbligo di certificazione mediante scontrini e ricevute fiscali, nonché dall'obbligo di dichiarazione ai fini IVA;

(ii) l'obbligo di conservazione e numerazione progressiva delle fatture di acquisto, di annotazione, anche con una unica registrazione, entro il giorno 15 del mese successivo, dell'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente, di

versamento trimestrale dell'IVA entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento, nonché di annotazione distintamente nel modello di cui al decreto del Ministro delle finanze 11 febbraio 1997 dei proventi di cui all'articolo 25, comma 2, della legge n. 133 del 1999, che non costituiscono reddito imponibile, le plusvalenze patrimoniali, nonché le operazioni intracomunitarie (articolo 9, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica n. 544 del 1999);

(iii) la determinazione del reddito imponibile ai fini IRES mediante l'applicazione del coefficiente di redditività del 3 per cento all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, aggiungendovi anche l'intero importo delle plusvalenze patrimoniali;

(iv) l'applicazione per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio delle attività commerciali, connesse agli scopi istituzionali, delle disposizioni previste dall'articolo 74, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 (secondo cui, agli effetti della determinazione dell'IVA, la detrazione di cui all'articolo 19 del decreto medesimo è forfettizzata con l'applicazione di una detrazione, in via generale, pari al 50 per cento dell'imposta relativa alle operazioni imponibili).

Per maggiori approfondimenti sulla tassazione del settore sport, si veda il relativo [tema web](#) pubblicato sul sito istituzionale della Camera dei Deputati.

TITOLO II – DISPOSIZIONI IN MATERIA DI CRISI D’IMPRESA

CAPO I - DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI

Articolo 5

*(Modifiche all’articolo 88 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica
22 dicembre 1986, n. 917)*

L’articolo 5 reca delle **modifiche** alla disciplina, ai fini **IRES**, delle **sopravvenienze attive** finalizzata ad aggiornare le fattispecie di riduzione dei debiti non imponibili derivanti dalle vigenti procedure **attivabili nei confronti del debitore in stato di crisi o di insolvenza**.

In tal senso, l’**articolo 5** reca delle modifiche all’[articolo 88](#), comma 4-ter, primo e secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986 (c.d. “Testo unico delle imposte sui redditi – TUIR”), concerne l’individuazione delle **fattispecie di riduzioni di debiti** che, nell’ambito delle **procedure attivabili nei confronti del debitore in crisi d’impresa, non costituiscono sopravvenienze attive imponibili ai fini IRES**.

Ciò al fine di aggiornare i riferimenti alle vigenti procedure di crisi d’impresa di cui al decreto legislativo n. 14 del 2019 (c.d. “Codice della Crisi d’impresa e dell’Insolvenza”).

A tale riguardo, la relazione illustrativa chiarisce che tale intervento normativo si è reso necessario al fine di adeguare la disciplina fiscale, in particolare, in materia di tassazione delle sopravvenienze attive conseguenti alle riduzioni dei debiti dell’impresa derivanti dall’accesso alle procedure di gestione della crisi per le quali la normativa vigente, nell’escludere, totalmente o parzialmente, l’imponibilità, fa riferimento solamente agli istituti preesistenti al Codice della Crisi e dell’Insolvenza e non a quelli successivamente introdotti dal Codice per consentire alle imprese di ricorrere, in alternativa, a strumenti generalmente più flessibili dei precedenti.

Infatti, come osservato nella medesima relazione, l’introduzione nell’ordinamento di nuovi strumenti di regolarizzazione della crisi di impresa, attualmente confluiti nel citato Codice della Crisi e dell’Insolvenza di cui al decreto legislativo n. 14 del 2019, ha dato origine a incertezze applicative in materia di

tassazione del reddito d'impresa per i soggetti che accedono a uno dei predetti istituti stante il mancato adeguamento della disciplina correlata ai riflessi di natura tributaria.

In altri termini, l'intervento all'articolo 88, comma 4-ter, ha sostanzialmente integrato il dettato normativo con il riferimento ai nuovi strumenti di regolazione della crisi pur mantenendo i richiami agli istituti della legge fallimentare, in considerazione della sua ultrattivit  per i procedimenti pendenti alla data di entrata in vigore del Codice della crisi.

Nello specifico, in base alla formulazione proposta dall'articolo 5, il **nuovo primo periodo** del citato **comma 4-ter** dell'articolo 88 del TUIR stabilisce che **non si considerano sopravvenienze attive le riduzioni dei debiti derivanti dalle seguenti procedure, con finalit  liquidatoria, attivabili in capo al debitore in crisi d'impresa:**

- di concordato fallimentare **o di liquidazione giudiziale**;
- **di concordato preventivo o minore liquidatori**;
- **di concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio**;
- o
- di procedure estere a queste equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni, o per effetto della partecipazione delle perdite da parte dell'associato in partecipazione.

In base alla vigente formulazione dell'articolo 88, comma 4-ter, primo periodo, del TUIR, non si considerano, altres , sopravvenienze attive le riduzioni dei debiti dell'impresa in sede di concordato fallimentare **o preventivo liquidatorio** o di procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni, o per effetto della partecipazione delle perdite da parte dell'associato in partecipazione.

In base alla formulazione proposta, il **nuovo secondo periodo** del citato **comma 4-ter** dell'articolo 88 del TUIR stabilisce che **la riduzione dei debiti dell'impresa** derivante dalle procedure ivi elencate, **non costituisce sopravvenienza attiva per la parte che eccede**:

- i. le **perdite fiscali, pregresse e di periodo**, di cui all'articolo 84 del TUIR, senza tener conto – per queste ultime – del limite dell'80 per cento;
- ii. la deduzione di periodo e l'**eccedenza relativa all'ACE** di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto-legge n. 201 del 2011;

Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo n. 216 del 2023, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, la deduzione ACE   stata abrogata. Tuttavia le relative eccedenze formatesi fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 possono essere utilizzate, fino ad

esaurimento, ad abbattimento della base imponibile IRES dei successivi periodi d'imposta.

Si valuti l'opportunità di eliminare il riferimento a “la deduzione di periodo” contenuto sia nella vigente formulazione, sia in quella proposta dall'articolo in commento, in quanto non più attuale, considerata l'abrogazione dell'ACE.

iii. e gli **interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati** di cui all'**articolo 96, comma 5**, del TUIR (nella nuova formulazione si fa, pertanto, esplicito riferimento all'eccedenza di interessi passivi e oneri finanziari assimilati di esercizi precedenti deducibili nel periodo d'imposta).

Ai sensi dell'articolo 96, comma 5, del TUIR, gli **interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati**, che per effetto delle disposizioni dei commi 1 e 2 risultano **indeducibili in un determinato periodo d'imposta, sono dedotti dal reddito dei successivi periodi d'imposta**, per un **ammontare pari** all'eventuale **differenza positiva tra**:

a) la **somma degli interessi attivi e dei proventi finanziari assimilati** di competenza **del periodo d'imposta** e del **30 per cento** del risultato operativo lordo della gestione caratteristica (c.d. “**ROL fiscale**”);

b) gli **interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati** di competenza **del periodo d'imposta**.

Tale disposizione si applica alle riduzioni di debiti dell'impresa derivanti dai seguenti **istituti funzionali alla prosecuzione dell'attività d'impresa**:

- **concordato in continuità aziendale, anche minore;**
- accordo di ristrutturazione dei debiti **omologato ai sensi degli articoli 57, 60 e 61 del decreto legislativo n. 14 del 2019** o dell'articolo 182-bis del regio decreto n. 267 del 1942;
- un piano attestato ai sensi **dell'articolo 56 del decreto legislativo n. 14 del 2019**, o dell'articolo 67, terzo comma, lettera *d*), del citato regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese;
- **piano di ristrutturazione soggetto a omologazione di cui all'articolo 64-bis del decreto legislativo n. 14 del 2019**; o
- procedure estere a queste equivalenti.

In base alla vigente formulazione dell'articolo 88, comma 4-ter, secondo periodo, del TUIR, in caso di concordato di risanamento, di accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera *d*), del citato regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese, o di procedure estere a queste equivalenti, la riduzione dei debiti dell'impresa non costituisce sopravvenienza attiva per la parte che eccede le perdite,

pregresse e di periodo, di cui all'articolo 84, senza considerare il limite dell'ottanta per cento, la deduzione di periodo e l'eccedenza relativa all'aiuto alla crescita economica di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati di cui al comma 4 dell'articolo 96 del presente testo unico.

Restano invariati, invece, gli ultimi due periodi dell'articolo 88, comma 4-ter, del TUIR, i quali stabiliscono che ai fini del presente comma rilevano anche le perdite trasferite al consolidato nazionale di cui all'articolo 117 e non ancora utilizzate (terzo periodo) e che le disposizioni del presente comma si applicano anche per le operazioni di rinuncia ai crediti da parte dei soci di cui al comma 4-bis (quarto periodo). Si ricorda che, in base al citato comma 4-bis dell'articolo 88 TUIR, la rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale comunicato dal socio con dichiarazione sostitutiva di atto notorio (in assenza della quale, si assume che il valore fiscale del credito sia pari a zero). A tale riguardo, la relazione illustrativa osserva che, con la modifica al secondo periodo dell'articolo 88, comma 4-ter, del TUIR, si è al contempo proceduto a un adeguamento terminologico, sostituendo l'espressione "concordato di risanamento" con quella di "concordato in continuità aziendale" e ad aggiornare il richiamo al comma 4 dell'articolo 96, il cui contenuto è stato trasfuso nel comma 5 per effetto della modifica disposta dall'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo n. 142 del 2018.

Per una visione d'insieme delle modifiche introdotte si veda il testo a fronte riportato in calce al presente articolo.

• *Riforma delle procedure in materia di crisi di impresa e di insolvenza*

La disciplina in materia di crisi di impresa e dell'insolvenza è stata completamente riformata mediante l'adozione dell'omonimo Codice di cui al [decreto legislativo n. 14 del 2019](#), e successive modifiche correttive, in vigore dal 15 luglio 2022.

Con particolare riguardo alle procedure richiamate nella nuova formulazione dell'articolo 88, comma 4-ter, del TUIR, di seguito, si illustra la relativa disciplina di riferimento:

(i) **concordato nella liquidazione giudiziale** (Titolo V, Capo VII): procedura che si inserisce nell'ambito del procedimento di liquidazione giudiziale. La proposta può essere avanzata da creditori o da terzi; il debitore può formulare una proposta soltanto a determinate condizioni (se è decorso un anno dall'apertura della liquidazione e purché non siano decorsi due anni dal decreto che rende esecutivo lo stato passivo, se prevede l'apporto di risorse che incrementino il valore dell'attivo di almeno il 10%). La proposta di concordato è presentata con ricorso al giudice delegato, il quale chiede il parere del curatore. Il concordato è approvato dai creditori che rappresentano la maggioranza dei crediti ammessi al voto (ovvero i creditori indicati nello stato passivo esecutivo o, se lo stato passivo non è ancora esecutivo, i creditori che risultano dall'elenco provvisorio predisposto dal curatore). Il concordato viene quindi presentato al tribunale per l'omologazione;

(ii) **concordato preventivo** (Titolo IV, Capo III): procedura volontaria con la quale l'imprenditore che versa in stato di crisi o di insolvenza può proporre un concordato che realizzi, sulla base di un piano dettagliato, corredata anche della relazione di un professionista indipendente, il soddisfacimento dei creditori in misura non inferiore a quella realizzabile in caso di liquidazione giudiziale mediante continuità aziendale, liquidazione del patrimonio, anche con cessione dei beni, attribuzione delle attività ad un assuntore o in qualsiasi altra forma. Con il concordato il debitore può proporre alle Agenzie fiscali e agli Enti gestori di forme di previdenza, assistenza e assicurazione obbligatoria il pagamento dilazionato o addirittura solo parziale dei tributi, contributi e relativi accessori (c.d. *cram down fiscale*). A seguito dell'approvazione del piano da parte dei creditori, si pare la fase del giudizio di omologazione da parte del tribunale. Nel **concordato con liquidazione del patrimonio** la proposta prevede un apporto di risorse esterne che incrementi di almeno il 10% l'attivo disponibile al momento della presentazione della domanda e assicuri il soddisfacimento dei creditori chirografari e dei creditori privilegiati degradati per incipienza in misura non inferiore al 20% del loro ammontare complessivo. La suddivisione in classi dei creditori non è obbligatoria. Il **concordato in continuità aziendale** permette all'impresa in crisi di ristrutturare i propri debiti mantenendo l'attività operativa, invece di procedere alla liquidazione dei beni. La continuità aziendale tutela l'interesse dei creditori e preserva, nella misura possibile, i posti di lavoro; può essere diretta, con prosecuzione dell'attività d'impresa da parte dell'imprenditore che ha presentato la domanda di concordato, ovvero indiretta, se è prevista dal piano la gestione dell'azienda in esercizio o la ripresa dell'attività da parte di soggetto diverso dal debitore. La suddivisione in classi è obbligatoria ed il piano è approvato solo se tutte le classi votano a favore.;

(iii) **concordato minore** (Titolo IV, Capo II, Sezione III): procedura volontaria attivabile da professionisti, imprenditori minori, imprenditori agricoli e da *start-up* (non dal consumatore) per risolvere una situazione di sovraindebitamento attraverso la formulazione di una proposta ai creditori che consenta, da un alto, di proseguire l'attività imprenditoriale o professionale e, dall'altro, il soddisfacimento, anche parziale, dei crediti attraverso qualsiasi forma. Il codice prevede anche una forma di **concordato minore liquidatorio**, che non prevede la prosecuzione dell'attività, attivabile solo quando è previsto l'apporto di risorse esterne che aumentino in misura apprezzabile la soddisfazione dei creditori. La proposta viene sottoposta prima all'approvazione dei creditori e, se approvata, all'omologazione da parte del tribunale;

(iv) **concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio** (Titolo II): procedura di composizione negoziata delle crisi che ha l'obiettivo di superare la situazione di squilibrio dell'impresa prima che si arrivi all'insolvenza, cui l'imprenditore può ricorrere quando l'esperto nominato da un'apposita commissione istituita presso la camera di commercio per coadiuvare l'imprenditore stesso attesti che le trattative per la composizione negoziata della crisi si siano svolte secondo correttezza e buona fede, ma non hanno avuto esito positivo. La proposta prevede la cessione dei beni ed è presentata, unitamente al piano di liquidazione, al tribunale per l'omologazione, senza un previo accordo con i creditori;

(v) **accordo di ristrutturazione dei debiti** (Titolo IV, Capo I, Sezione II): strumento di regolazione della crisi che viene concluso dall'imprenditore, anche non commerciale e diverso dall'imprenditore minore, in stato di crisi o di insolvenza, con i creditori che rappresentino almeno il 60 per cento dei crediti. L'accordo deve essere idoneo ad assicurare il pagamento integrale dei creditori estranei, circostanza che, al pari della veridicità dei dati aziendali e della fattibilità del piano, deve essere attestata da un professionista indipendente. È soggetto ad omologazione;

(vi) **piano attestato di risanamento** (Titolo IV, Capo I, Sezione II): strumento di regolazione della crisi predisposto dall'imprenditore che versa in stato di crisi o di insolvenza, rivolto ai creditori, al fine di consentire il risanamento dell'esposizione debitoria dell'impresa ed assicurare il riequilibrio della situazione patrimoniale ed economico-finanziaria. L'articolo 56 del codice individua il contenuto del piano, stabilisce che debba avere data certa e che un professionista indipendente debba attestare la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità economica del piano;

(vii) **piano di ristrutturazione soggetto a omologazione** (Titolo IV, Capo I-*bis*): strumento di regolazione della crisi con il quale l'imprenditore commerciale che non ha i requisiti per qualificarsi come "impresa minore" e che si trova in stato di crisi o di insolvenza può prevedere il soddisfacimento dei creditori, previa suddivisione in classi anche in deroga ai principi generali del codice civile, purché la proposta sia approvata dall'unanimità delle classi, fermo restando l'integrale soddisfacimento in denaro dei crediti da lavoro dipendente. Il piano deve essere approvato da tutte le classi e successivamente omologato dal tribunale.

Per ulteriori approfondimenti sulla riforma delle procedure di insolvenza e la disciplina della crisi d'impresa (realizzata con il decreto legislativo n. 14 del 2019), si rinvia al [tema web](#) presente sul Portale della Documentazione della Camera dei deputati.

Articolo 88, comma 4-ter TUIR (d.P.R. n. 917 del 1986)	
Testo previgente	Modificazioni apportate dall'art. 5 dell'AG 295
Art. 88, comma 4-ter (Sopravvenienze attive)	Art. 88, comma 4-ter (Sopravvenienze attive)
4-ter. Non si considerano, altresì, sopravvenienze attive le riduzioni dei debiti dell'impresa in sede di concordato fallimentare o preventivo liquidatorio o di procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni, o per effetto della partecipazione delle perdite da parte dell'associato in partecipazione. In	4-ter. Non si considerano, altresì, sopravvenienze attive le riduzioni dei debiti dell'impresa in sede di concordato fallimentare o di liquidazione giudiziale, in sede di concordato preventivo o minore liquidatori, in sede di concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio , o di procedure estere a queste equivalenti,

Articolo 88, comma 4-ter TUIR (d.P.R. n. 917 del 1986)	
Testo previgente	Modificazioni apportate dall'art. 5 dell'AG 295
<p>caso di concordato di risanamento, di accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del citato regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese, o di procedure estere a queste equivalenti, la riduzione dei debiti dell'impresa non costituisce sopravvenienza attiva per la parte che eccede le perdite, pregresse e di periodo, di cui all'articolo 84, senza considerare il limite dell'ottanta per cento, la deduzione di periodo e l'eccedenza relativa all'aiuto alla crescita economica di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati di cui al comma 4 dell'articolo 96 del presente testo unico. Ai fini del presente comma rilevano anche le perdite trasferite al consolidato nazionale di cui all'articolo 117 e non ancora utilizzate. Le disposizioni del presente comma si applicano anche per le operazioni di cui al comma 4-bis.</p>	<p>previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni, o per effetto della partecipazione delle perdite da parte dell'associato in partecipazione. In caso di concordato in continuità aziendale, anche minore, di accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi degli articoli 57, 60 e 61 del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, di cui al decreto legislativo n. 14 del 2019, o dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 56 del codice di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, o dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del citato regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese, ovvero di un piano di ristrutturazione soggetto a omologazione di cui all'articolo 64-bis del codice di cui al decreto legislativo n. 14 del 2019, o di procedure estere a queste equivalenti, la riduzione dei debiti dell'impresa non costituisce sopravvenienza attiva per la parte che eccede le perdite, pregresse e di periodo, di cui all'articolo 84, senza considerare il limite dell'ottanta per cento, la deduzione di periodo e l'eccedenza relativa all'aiuto alla crescita economica di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati di cui all'articolo 96, comma 5. Ai fini del presente comma rilevano anche le perdite trasferite al consolidato nazionale di cui all'articolo 117 e non ancora utilizzate. Le disposizioni del presente comma si applicano anche per le operazioni di cui al comma 4-bis.</p>

TITOLO III – DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

CAPO I - REVISIONE DELLA DISCIPLINA DELLA DETRAZIONE

Articolo 6 (*Modifiche alla disciplina della rettifica della detrazione*)

L’articolo 6 abroga una disposizione in materia di **rettifica della detrazione** dell’IVA.

La norma in esame dispone l’**abrogazione** del terzo comma dell’[articolo 19-bis.2](#) del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, ai sensi del quale se **mutamenti nel regime fiscale** delle operazioni attive, nel **regime di detrazione** dell’imposta sugli acquisti **o nell’attività** comportano la detrazione dell’imposta in misura diversa da quella già operata, la **rettifica** è eseguita limitatamente ai beni ed ai servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati e, per i beni ammortizzabili, è eseguita se non sono trascorsi **quattro anni** da quello della loro entrata in funzione.

La relazione illustrativa evidenzia che la disposizione in esame si propone di razionalizzare il testo normativo, eliminando una previsione ridondante rispetto al contenuto complessivo dell’articolo, che già regola in modo compiuto il meccanismo della rettifica della detrazione per i beni e servizi utilizzati, in tutto o in parte, per operazioni che danno diritto a una detrazione diversa da quella inizialmente operata. Inoltre, la relazione osserva che per i beni ammortizzabili, la norma abrogata si limitava a ribadire l’applicazione della regola generale sulla rettifica della detrazione in caso di variazione dell’utilizzo, già prevista dal comma 2. Infine, la stessa rappresenta che l’abrogazione del comma consente di semplificare il testo legislativo, senza incidere sulla disciplina sostanziale in materia, che continua a trovare applicazione sulla base dei principi generali già espressi nei commi precedenti dello stesso articolo.

Articolo 7

(Modifiche alla disciplina della detrazione per gli Enti non commerciali)

L'articolo 7 stabilisce che per gli **enti non commerciali** l'IVA sugli acquisti, anche intracomunitari, e le importazioni di beni e servizi in parte destinati a finalità estranee all'esercizio dell'attività economica, è **detraribile esclusivamente per la quota imputabile** a tale attività economica.

La disposizione in esame sostituisce interamente l'articolo 19-ter del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

Specificamente, il nuovo articolo 19-ter prevede, **al comma 1**, che per i soggetti esercenti **attività economica in via non esclusiva**, l'imposta relativa agli acquisti, anche intracomunitari, e alle importazioni di beni e servizi in parte utilizzati per fini estranei all'esercizio dell'attività economica, è **ammessa in detrazione soltanto per la quota imputabile a tale attività economica** e l'ammontare detraibile è **determinato secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati**.

Il vigente testo del comma 1 dispone che per gli enti indicati nel quarto comma dell'art. 4 del testo unico IVA (enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole) è **ammessa in detrazione**, a norma degli articoli precedenti e con le limitazioni, riduzioni e rettifiche ivi previste, soltanto **l'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni fatti nell'esercizio di attività commerciali o agricole**.

Il medesimo articolo dispone, **al comma 2**, che **gli enti pubblici e privati e le società** rientranti tra i suddetti soggetti, ai fini del diritto alla detrazione dell'imposta relativa agli acquisti, anche intracomunitari, e alle importazioni di beni e servizi utilizzati, anche in parte, per l'attività economica, **gestiscono con contabilità separata**:

- le attività per cui sono soggetti passivi;
- le attività per cui non sono soggetti passivi.

Il vigente testo del comma 2 recita che la detrazione [di cui al vigente comma 1] spetta a condizione che **l'attività commerciale o agricola sia gestita con contabilità separata da quella relativa all'attività principale** e conforme alle disposizioni di cui agli articoli 20 e 20-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. L'imposta relativa ai beni e ai servizi utilizzati promiscuamente nell'esercizio

dell'attività commerciale o agricola e dell'attività principale è ammessa in detrazione per la parte imputabile all'esercizio dell'attività commerciale o agricola.

Infine, **al comma 3**, che riproduce il secondo periodo del vigente comma 3 ed il vigente comma 4, si prevede che per le **regioni, province, comuni e loro consorzi, università ed enti di ricerca**, tale contabilità separata è realizzata nell'ambito e con l'osservanza delle modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria a norma di legge o di statuto. Le disposizioni di cui al precedente comma 2 si applicano anche agli **enti pubblici di assistenza e beneficenza e a quelli di previdenza**, nonché all'**Automobile Club d'Italia** e agli *automobile clubs*.

Nel testo del vigente del comma 3 è altresì previsto che la detrazione non è ammessa in caso di omessa tenuta, anche in relazione all'attività principale, della contabilità obbligatoria a norma di legge o di statuto, né quando la contabilità stessa presenti irregolarità tali da renderla inattendibile. Tale periodo non è stato riportato nel testo novellato, in quanto, come riportato nella relazione tecnica, l'abrogazione di tale disposizione non comporta mutamenti nell'applicazione del meccanismo della detrazione, in quanto il rispetto degli adempimenti formali è in generale previsto per tutti i soggetti passivi IVA per non incorrere in sanzioni pecuniarie o ricalcoli presuntivi dell'imposta dovuta in sede di controllo, né determina una riduzione dell'efficacia dei controlli ordinari previsti dalla normativa fiscale.

Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972	
Testo vigente	Testo risultante dalle modifiche apportate dall'art. 7 dell'Atto di Governo n. 295
Art. 19-ter (<i>Detrazione per gli enti non commerciali</i>)	Art. 19-ter (<i>Detrazione per gli enti non commerciali</i>)
1. Per gli enti indicati nel quarto comma dell'art. 4 è ammessa in detrazione, a norma degli articoli precedenti e con le limitazioni, riduzioni e rettifiche ivi previste, soltanto l'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni fatti nell'esercizio di attività commerciali o agricole.	1. Per i soggetti che svolgono attività economica in via non esclusiva, l'imposta relativa agli acquisti, anche intracomunitari, e alle importazioni di beni e servizi in parte utilizzati per fini estranei all'esercizio dell'attività economica, è ammessa in detrazione soltanto per la quota imputabile a tale attività economica e l'ammontare detraibile è determinato secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati.
2. La detrazione spetta a condizione che l'attività commerciale o agricola sia gestita con contabilità separata da quella relativa	2. Gli enti pubblici e privati e le società rientranti tra i soggetti di cui al comma 1, ai fini del diritto alla detrazione

Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972	
Testo vigente	Testo risultante dalle modifiche apportate dall'art. 7 dell'Atto di Governo n. 295
all'attività principale e conforme alle disposizioni di cui agli articoli 20 e 20-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. L'imposta relativa ai beni e ai servizi utilizzati promiscuamente nell'esercizio dell'attività commerciale o agricola e dell'attività principale è ammessa in detrazione per la parte imputabile all'esercizio dell'attività commerciale o agricola.	<p>dell'imposta relativa agli acquisti, anche intracomunitari, e alle importazioni di beni e servizi utilizzati, anche in parte, per l'attività economica, gestiscono con contabilità separata:</p> <p>a) le attività per cui sono soggetti passivi;</p> <p>b) le attività per cui non sono soggetti passivi.</p>
3. La detrazione non è ammessa in caso di omessa tenuta, anche in relazione all'attività principale, della contabilità obbligatoria a norma di legge o di statuto, né quando la contabilità stessa presenti irregolarità tali da renderla inattendibile. Per le regioni, province, comuni e loro consorzi, università ed enti di ricerca, la contabilità separata di cui al comma precedente è realizzata nell'ambito e con l'osservanza delle modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria a norma di legge o di statuto.	3. Per le regioni, province, comuni e loro consorzi, università ed enti di ricerca, la contabilità separata di cui al secondo comma è realizzata nell'ambito e con l'osservanza delle modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria a norma di legge o di statuto. Le disposizioni del comma 2 si applicano anche agli enti pubblici di assistenza e beneficenza e a quelli di previdenza nonché all'Automobile Club d'Italia e agli automobile clubs.
4. Le disposizioni del precedente comma si applicano anche agli enti pubblici di assistenza e beneficenza ed a quelli di previdenza nonché all'Automobile club d'Italia e agli automobile clubs	4. (<i>Vedi ultimo periodo comma 3</i>)

**CAPO II - DISPOSIZIONI DI ARMONIZZAZIONE DELLA DISCIPLINA
NAZIONALE ALLA NORMATIVA UNIONALE E AI PRINCIPI FISSATI DALLA
CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA**

Articolo 8

(Modifiche alle definizioni di prestatore di servizi di pagamento, servizio di pagamento e operazione di pagamento di cui all'articolo 40-bis del Testo unico IVA)

L’articolo 8 aggiorna il Testo unico IVA relative alla conservazione e trasmissione dei dati sugli acquisti transfrontalieri da parte dei prestatori di servizi di pagamento. In particolare, esclude dalla definizione di prestatore di servizi di pagamento la BCE, le banche centrali e i soggetti pubblici, mentre vi include gli istituti di pagamento, gli istituti di moneta elettronica, nonché banche e Poste italiane S.p.a., quando prestano servizi di pagamento. Inoltre, l’articolo in esame ridefinisce anche il servizio di pagamento e le operazioni di pagamento.

L’articolo 8 interviene sull’[articolo 40-bis del Testo unico IVA](#) recante definizioni ai fini degli obblighi di conservazione e trasmissione dei dati relativi agli acquisti transfrontalieri incombenti sui prestatori di servizi di pagamento.

Secondo quanto affermato nella relazione illustrativa di accompagnamento, l’articolo in esame intende assicurare un maggiore coordinamento fra le definizioni contenute nell’articolo 243-bis della direttiva (UE) n. 2020/284 (su cui, v. *infra*) e la conseguente trasposizione nazionale.

Tale disposizione richiama ai fini della definizione dei prestatori di servizi di pagamento “una delle categorie di prestatori di servizi di pagamento di cui all’articolo 1, paragrafo 1, lettere da a) a d), della direttiva (UE) 2015/2366 del Parlamento europeo e del Consiglio o una persona fisica o giuridica che beneficia di un’esenzione ai sensi dell’articolo 32 di tale direttiva.

A sua volta le lettere da a) a d) dell’articolo 1, paragrafo 1, della direttiva (UE) 2015/2366 definiscono prestatori di servizi di pagamento gli enti creditizi, gli istituti di moneta elettronica, gli uffici postali e gli istituti di pagamento.

L’articolo 243-bis della direttiva (UE) n. 2020/284 non menziona invece le lettere e) ed f) dell’articolo 1, paragrafo 1, della direttiva (UE) 2015/2366 che indicano la Banca centrale europea, le banche centrali nazionali ove non agiscano in quanto autorità monetarie, le altre autorità pubbliche, gli Stati membri o le rispettive autorità regionali o locali ove non agiscano in quanto autorità pubbliche.

Inoltre l'articolo 32 della direttiva (UE) 2015/2366 dispone che gli Stati membri possono esentare o autorizzare le loro autorità competenti a esentare le persone fisiche o giuridiche che prestano i servizi di pagamento dall'applicazione, in toto o in parte, della procedura e da alcune condizioni previste dalla direttiva medesima, qualora la media mensile, calcolata sui precedenti 12 mesi, del valore complessivo delle operazioni di pagamento eseguite dalla persona interessata, compreso qualsiasi agente di cui è pienamente responsabile, non superi il limite fissato dallo Stato membro e in ogni caso non ammonti a più di 3 milioni di euro. Tale condizione è valutata in base all'importo complessivo delle operazioni di pagamento previsto nel suo piano aziendale a meno che le autorità competenti non richiedano un adeguamento di tale piano e nessuna delle persone fisiche responsabili della gestione o del funzionamento dell'impresa abbia subito condanne per crimini legati al riciclaggio o al finanziamento del terrorismo o altri reati finanziari.

Conformemente a quanto indicato nella direttiva citata, è quindi specificato, alla **lettera a)**, che la definizione di **prestatore di servizi di pagamento esclude la Banca centrale europea e le banche centrali** nazionali anche quando non agiscono in veste di autorità monetarie, **altre autorità pubbliche, le pubbliche amministrazioni** statali, regionali o locali anche quando non agiscono in veste di autorità pubbliche; mentre vi sono **inclusi** i soggetti iscritti nell'albo degli istituti di pagamento esentati dagli obblighi del Titolo V-ter del Testo unico bancario, al ricorrere delle condizioni di cui all'articolo 114-*sexiesdecies* del TUB (che ha recepito il citato articolo 32 della direttiva (UE) 2015/2366, riproducendone il contenuto).

Nel vigente testo dell'articolo 40-bis venivano invece ricompresi nei servizi di pagamento oltre agli istituti di moneta elettronica e agli istituti di pagamento nonché, quando prestano servizi di pagamento, banche e Poste Italiane s.p.a. anche la Banca centrale europea e le banche centrali nazionali se non agiscono in veste di autorità monetarie, altre autorità pubbliche, le pubbliche amministrazioni statali, regionali e locali se non agiscono in veste di autorità pubbliche. Tali soggetti sono invece esclusi sulla base della nuova formulazione del testo.

La **lettera b)** ridefinisce il **servizio di pagamento** come:

- **esecuzione di operazioni di pagamento**, incluso **il trasferimento di fondi su un conto di pagamento presso il prestatore di servizi di pagamento** dell'utilizzatore o presso un altro prestatore di servizi di pagamento (esecuzione di addebiti diretti, inclusi gli addebiti diretti *una tantum*; esecuzione di operazioni di pagamento mediante carte di

pagamento o dispositivi analoghi; esecuzione di bonifici, inclusi gli ordini permanenti);

- **esecuzione di operazioni di pagamento quando i fondi rientrano in una linea di credito accordata ad un utilizzatore di servizi di pagamento** (esecuzione di addebiti diretti, inclusi gli addebiti diretti *una tantum*; esecuzione di operazioni di pagamento mediante carte di pagamento o dispositivi analoghi; esecuzione di bonifici, inclusi gli ordini permanenti);
- **emissione di strumenti di pagamento e/o convenzionamento di operazioni di pagamento;**
- **rimessa di denaro.**

Nella versione vigente la definizione ricomprende tutte le categorie di servizi di pagamento descritte dall'articolo 1, comma 2, lettera h-*septies.1*) del [decreto legislativo n. 385 del 1993](#), inclusi i servizi che permettono di depositare il contante su un conto di pagamento, nonché prelevarlo e tutte le operazioni richieste per la gestione di un conto di pagamento.

La nuova formulazione ricalca la definizione di servizi di pagamento disposta dall'articolo 243-*bis* della direttiva (UE) n. 2020/284 che qualifica servizi di pagamento “una delle attività commerciali di cui all’allegato I, punti da 3 a 6, della direttiva (UE) 2015/2366”. Tali ultime disposizioni sono testualmente identiche a quanto riportato nella lettera b) dello schema di decreto legislativo in esame.

Alla lettera c) è dettata la definizione di **operazione di pagamento**. Fatti salvi i casi cui non si applica il [decreto legislativo n. 11 del 2010](#), la disposizione richiama la definizione dell'articolo 1, comma 1, lettera c), del citato decreto legislativo n. 11 del 2010: per **operazione di pagamento** s'intende l'attività posta in essere **dal pagatore o dal beneficiario, di versare, trasferire o prelevare fondi, indipendentemente da eventuali obblighi sottostanti** tra pagatore e beneficiario. A essa è equiparata la nozione di **rimessa di denaro** contenuta nella lettera n) del suddetto decreto.

Le ipotesi escluse dall'applicazione del decreto legislativo citato sono indicate nell'[articolo 2, comma 2, del decreto legislativo n. 11 del 2010](#) e vi sono incluse numerose fattispecie, *ex multis* le operazioni di pagamento effettuate esclusivamente in contante direttamente dal pagatore al beneficiario, senza alcuna intermediazione e le operazioni di pagamento basate sull'utilizzo di assegni o voucher.

Rispetto al testo vigente viene pertanto:

- introdotto il riferimento alle ipotesi di esclusione **dell'applicazione del decreto legislativo n. 11 del 2010** (sopra descritte);

- introdotto **il riferimento alla rimessa in denaro** che viene espressamente ricompresa nella definizione di operazione di pagamento.

• *Gli obblighi generali dei prestatori di servizi di pagamento*

Il decreto legislativo n. 153 del 2023 ha introdotto **cinque nuovi articoli** (da 40-bis a 40-sexies), in attuazione della direttiva (UE) n. 2020/284, nel d.P.R. n. 633 del 1972. La nuova disciplina **obbliga i prestatori di servizi di pagamento** operanti in Italia a **comunicare** all'amministrazione finanziaria i **pagamenti transfrontalieri** effettuati, per poi **trasferire** tali dati **al sistema elettronico centrale europeo di informazioni sui pagamenti** (CESOP). Il fine è intercettare i comportamenti irregolari nell'assolvimento degli obblighi IVA a seguito di acquisti *on line*, affinché non sia eluso il **principio dell'imposizione nel luogo di destinazione**.

Per maggiori dettagli, si rinvia al *dossier* elaborato dal Servizio Studi relativo allo schema di decreto legislativo recante attuazione della direttiva (UE) 2020/284 che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda l'introduzione di taluni obblighi per i prestatori di servizi di pagamento.

Articolo 9

(Non imponibilità IVA dei servizi di trasporto resi a intermediari dell'esportatore, del titolare del regime di transito, dell'importatore, del destinatario dei beni o dello spedizioniere)

L'articolo 9 estende il regime della **non imponibilità IVA** ai **servizi di trasporto internazionale** resi all'esportatore, al titolare del regime di transito, all'importatore, al destinatario dei beni o al prestatore dei servizi di spedizione, ivi inclusi i servizi doganali, **anche se svolti da intermediari**.

L'**articolo 9** dello schema di decreto legislativo in esame interviene sulla **qualificazione** come **servizio internazionale o connesso agli scambi internazionali non imponibile a IVA**, disciplinata nell'[articolo 9](#) del d.P.R. n. 633 del 1972.

Nell'articolo 9, primo comma, si precisa l'**ambito oggettivo** della non imponibilità. È precisato, infatti, al numero 2 che i **trasporti** relativi a **beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea**, nonché i trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono inclusi nella base imponibile **non sono imponibili ai fini IVA**, in quanto costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali.

Nel terzo comma, invece, il legislatore ha indicato l'**ambito soggettivo** dell'esclusione dal beneficio fiscale poiché le prestazioni relative al trasporto di beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché i trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono inclusi nella base imponibile IVA **non comprendono i servizi di trasporto resi a soggetti diversi** dall'esportatore, dal titolare del regime di transito, dall'importatore, dal destinatario dei beni o dal prestatore dei servizi di spedizione, ivi inclusi i servizi doganali.

Si ricorda il terzo comma è stato aggiunto dall'[articolo 5-septies](#) del decreto-legge n. 146 del 2021, con cui si è inteso **circoscrivere** l'ambito applicativo del regime di **non imponibilità IVA** previsto per i **trasporti internazionali**, escludendo i servizi resi a committenti diversi da quelli espressamente individuati dall'articolo 9 (v. *supra*).

La modifica operata dallo schema di decreto legislativo in esame intende **ampliare l'ambito soggettivo** della **non imponibilità**, stabilendo che tali **prestazioni** godono del beneficio fiscale anche se sono rese a **intermediari** dell'esportatore, del titolare del regime di transito, dell'importatore, del destinatario di beni o del prestatore di servizi di spedizione.

Secondo quanto indicato nella relazione illustrativa, l'intervento in oggetto intende **modificare una prassi applicativa**, confortata dal [parere dell'Agenzia delle entrate n. 392/2022](#) reso a seguito di interpello, con cui era ritenuta **imponibile IVA** una prestazione di trasporto internazionale che un vettore principale affida a un vettore terzo, cosiddetta **subvezione**.

L'inclusione delle prestazioni effettuate da un subvettore rientrano, sempre secondo la relazione illustrativa, tra le **esenzioni IVA** previste dall'articolo 153 della **direttiva (UE) n. 2006/112/CE**, la quale permette di considerare **non imponibili** le **prestazioni** di servizi effettuate dagli **intermediari che agiscono in nome e per conto di terzi** quando intervengono nelle **operazioni** connesse alle **esportazioni** o ai **trasporti internazionali**, come affermato tra l'altro dalla sentenza 8 novembre 2018, C-495/17, Cartrans Spedition SRL.

CAPO III - ABROGAZIONI

Articolo 10 (*Abrogazione comma 151 della legge di bilancio 2023*)

L’articolo 10 abroga una disposizione inattuata presente nella **legge n. 197 del 2022**, relativa all’obbligo di comunicazione all’Agenzia delle entrate dei dati relativi alle vendite di beni mobili attraverso piattaforme elettroniche verso cessionari che non sono soggetti passivi IVA.

L’articolo 10 contiene **una disposizione abrogativa di un comma** della **legge n. 197 del 2022** (legge di bilancio 2023).

In particolare, la disposizione **abroga il comma 151**, il quale istituiva un **obbligo comunicativo** all’Agenzia delle entrate dei **dati** relativi ai fornitori e alle operazioni effettuate a carico dei **soggetti** che **facilitano**, per mezzo di **un’interfaccia elettronica**, quale un mercato virtuale, una piattaforma, un portale o mezzi analoghi, le **vendite di beni mobili esistenti nel territorio dello Stato**, effettuate nei confronti di **cessionari non soggetti passivi IVA**.

L’individuazione dei **beni mobili** interessati dalla disposizione è demandata a un **decreto del Ministro dell’economia e delle finanze**, anch’esso **mai emanato**.

Si ricorda, infatti, che il [decreto legislativo n. 32 del 2023](#), volto a recepire la direttiva (UE) n. 2021/514 in tema di **scambio di informazioni fra le amministrazioni fiscali**, è intervenuto sugli **obblighi** posti in capo ai **gestori delle piattaforme digitali** di **comunicare** con cadenza periodica all’amministrazione fiscale degli altri Stati i **corrispettivi percepiti dei venditori attivi** sui loro portali. L’obbligo siffatto ricomprende le vendite di beni mobili a soggetti non passivi IVA.

Sulla direttiva citata si veda il [dossier](#) elaborato dal Servizio Studi relativo allo schema di decreto legislativo di attuazione della direttiva (UE) 2021/514 recante modifica della direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale.

Infatti, la relazione illustrativa segnala che l’abrogazione della disposizione della legge di bilancio 2023 adempie alle **finalità di evitare la duplicazione di adempimenti** per i gestori di piattaforme e di **ridurre l’aggravio amministrativo** per l’Agenzia delle entrate che sarebbe tenuta a gestire un doppio ingresso di dati.

Articolo 11

(Entrata in vigore)

■ **L'articolo 11** disciplina l'entrata in vigore.

In particolare, si prevede che il decreto legislativo entri in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana.