

2 DICEMBRE 2025 - ODCEC VENEZIA

LE NOVITÀ FISCALI PER GLI ETS ALLA VIGILIA DELLA LORO ENTRATA IN VIGORE

A cura di

ERNESTO GATTO

ELENCO DEGLI ARGOMENTI TRATTATI:

ASPETTI IVA

Conseguenze in ambito Iva del passaggio ad Ets commerciale

Le operazioni attive esenti ed il nuovo art. 10 del Dpr 633/72

Il nuovo regime Iva per gli Enti Associativi in vigore dal 2026

La fiscalità di favore prevista dal DL 112/2017 per le Imprese Sociali

Le variabili fiscali quale ago della bilancia nelle scelte delle Onlus

ASPETTI II.DD.

Gestione fiscale beni strumentali nel passaggio da Ets non commerciale a Ets commerciale

Il regime forfettario Iva per Odv e Aps con l'estensione della soglia massima di proventi

Le modifiche alla Legge n. 398/91 ed il suo nuovo destino

I nuovi Regimi Forfettari previsti dagli artt. 80 e 86 del Codice del Terzo Settore

Le scelte strategiche delle Asd tra ingresso nel Runts o mantenimento della Legge 398/91

LE CONSEGUENZE PER GLI ETS DELL'AUTORIZZAZIONE UE



Mentre le norme di natura civilistica e contabile del Cts sono già da tempo entrate in vigore in quanto connesse all'effettivo avvio del portale Runts (operativo dal 22/11/2021)



Invece le norme di natura fiscale entreranno in vigore dal 2026, inizio del periodo d'imposta successivo al pervenimento dell'autorizzazione UE (che è arrivata il 7 marzo scorso)

LE CONSEGUENZE DELLA COMFORT LETTER UE PER GLI ENTI NON COMMERCIALI



Si potrebbe pensare che l'Autorizzazione UE abbia un impatto soltanto sugli ETS iscritti al Runts ma in realtà non è assolutamente così, sia sul fronte delle imposte dirette che delle indirette



Ad esempio dall'inizio del periodo d'imposta successivo all'Autorizzazione UE gli enti associativi (ad eccezione delle Asd) perderanno comunque l'aggancio alla Legge 398/91



Sul fronte dell'IVA le disposizioni dell'art. 10 (esenzione) oggi applicabili alle Onlus, diverrebbero applicabili agli ETS non commerciali con la necessità, per le prime, di trasformarsi

Sul fronte delle II.DD. saranno tassati i corrispettivi specifici versati dai soci alle associazioni per le prestazioni di servizi di carattere statutario dalle stesse effettuate

LE CONSEGUENZE DELLA COMFORT LETTER UE PER GLI ETS



Tra le novità che impatteranno sulle scelte degli Ets segnaliamo l'incompatibilità della legge 398/91 con l'iscrizione al Runtis



La soglia del 6% nella marginalità delle attività d'interesse generale oltre cui si presume la commercialità dell'Ets



La facoltà, prevista solo per gli Ets, di avvalersi dei due regimi forfettari previsti dagli artt. 80 e 86 del Cts



Ai fini Iva i nuovi criteri di esenzione ex art. 10 premiano esclusivamente gli Ets di natura non commerciale (anche se si attende modifica)

IL DECRETO CORRETTIVO SUGLI ETS (1/5)



Il nuovo art. 79-bis del Cts introduce un regime speciale per il passaggio dei beni strumentali degli Ets dall'attività commerciale a quella non commerciale per effetto del mutamento della qualifica fiscale dell'attività



Potrebbe infatti accadere che un Ente commerciale secondo le regole Tuir divenga non commerciale in virtù delle nuove regole dettate dal DL. 117/2017 (Cts) ad esempio perché presenta una marginalità inferiore al 6%

IL DECRETO CORRETTIVO SUGLI ETS (2/5)



Normalmente il passaggio di un bene dalla sfera imprenditoriale a quella istituzionale costituisce destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'attività d'impresa con conseguente emersione di plusvalenza tassabile



Dal 2026 si potrà optare in dichiarazione dei redditi per la non concorrenza alla formazione del reddito imponibile della plusvalenza fino a quando tali beni sono utilizzati dall'Ets per lo svolgimento delle attività d'interesse generale

IL DECRETO CORRETTIVO SUGLI ETS (3/5)



Lo stato di sospensione della plusvalenza (pari alla differenza tra valore normale del bene e costo fiscalmente riconosciuto dello stesso) viene meno quando i beni sono ceduti ovvero destinati a finalità diverse da quelle statutarie



La plusvalenza così determinata concorre a formare il reddito a scelta dell'Ets per l'intero ammontare nell'esercizio in cui è realizzata ovvero, se il bene è posseduto da oltre 3 anni, in quote costanti in un massimo di 5 esercizi

IL DECRETO CORRETTIVO SUGLI ETS (4/5)



Nel caso in cui un Ets commerciale divenga NON commerciale (e viceversa) si dovrà altresì operare la rettifica della detrazione Iva ex art. 19/bis.2 del Dpr 633/72 sui beni strumentali mobili ed immobili



Nel primo caso si restituirà l'Iva sui beni mobili per tanti quinti dell'imposta detratta per quanti anni mancano al compimento del quinquennio dall'acquisto (10 anni per gli immobili), si agirà al contrario nel secondo caso

IL DECRETO CORRETTIVO SUGLI ETS (5/5)



Lo schema di Dlgs prevede inoltre la riduzione da € 130.000 a € 85.000 del limite massimo di proventi commerciali entro cui le Odv e le Aps potranno optare per il favorevole regime forfettario previsto per loro dall'art. 86 del Cts



Per gli enti sportivi dilettantistici (Asd ed Ssd) sono state introdotte modifiche al regime forfettario ex legge 398/91 chiarendo che vi sono comprese le Ssd e confermando il divieto di applicarla per gli enti iscritti al Runts

PROROGA NUOVO REGIME IVA ASSOCIAZIONI

ULTIMORA: Il Cdm del 20.11.2025 ha prorogato al 2036 l'entrata in vigore del nuovo regime di esenzione Iva ex Art. 10 per le associazioni

Il nuovo (vecchio) scenario prevede che per i prossimi 10 anni continueranno ad essere esclusi da Iva i corrispettivi specifici versati dai soci alle associazioni di cui fanno parte



Da notare che il regime di esclusione varrà soltanto ai fini Iva (non ai fini delle II.DD.) e per le sole prestazioni di natura statutaria fornite dalle associazioni ai propri soci



Eventuali corrispettivi specifici versati dai soci per attività non «nobili» quali il bar, il ristorante, il negozio di articoli sportivi, continueranno ad essere assoggettate ad Iva



Ai fini delle II.DD. dal 2026 i corrispettivi specifici versati dai soci alle associazioni resteranno «decommercializzati» solo per le Asd e per le Aps, non per gli altri Ets

OPZIONE PER LA DISPENSA EX ART. 36-BIS DPR 633/72 (1/2)

Le associazioni al fine di limitare l'impatto dei nuovi adempimenti Iva possono optare per la dispensa dagli adempimenti in materia d'Iva prevista per chi effettua operazioni esenti



La dispensa riguarda gli obblighi di fatturazione, registrazione, dichiarazione Iva e Lipe, l'opzione si effettua nel quadro VO della dichiarazione Iva relativa all'anno precedente al passaggio



Resta fermo l'obbligo di emettere la fattura nei riguardi del cessionario o committente che la richiede ed è interdetta la possibilità di detrarre analiticamente l'Iva sugli acquisti



Difficilmente si potrà operare tale scelta qualora vengano effettuate altre operazioni imponibili in quanto si perderebbe comunque il diritto alla detrazione analitica dell'Iva su tutti gli acquisti

OPZIONE PER LA DISPENSA EX ART. 36-BIS DPR 633/72 (2/2)

Difficilmente si potrà operare tale scelta qualora vengano effettuate altre operazioni imponibili in quanto si perderebbe comunque il diritto alla detrazione analitica dell'Iva su tutti gli acquisti

Ma anche in questo caso, una soluzione si può trovare ed è quella di effettuare l'opzione per l'applicazione separata dell'imposta relativamente ad alcune delle attività esercitate



Per cui ad esempio un Ets con attività didattica (esente art. 10) e di somministrazione (soggetta a Iva 10%) avrebbe tutto l'interesse ad effettuare l'opzione per la dispensa soltanto per la prima attività

OPERAZIONI SEMPRE RILEVANTI AI FINI IVA

- L'art. 4-comma 4, del Dpr n. 633/72 precisa che, per gli enti non commerciali, sono considerate in ogni caso commerciali le seguenti attività:
 - Cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita;
 - Gestione di spacci aziendali, mense e somministrazione di pasti;
 - Organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
 - Prestazioni alberghiere e di alloggio;
 - Pubblicità commerciale.
- Conseguentemente, sia le operazioni attive che quelle passive correlate alle prime, dovranno trovare accoglienza nei registri IVA e concorreranno alle liquidazioni periodiche.

I PRESUPPOSTI PER L'APPLICAZIONE DELL'IVA NEL TERZO SETTORE (1/2)

Presupposti per l'applicazione dell'Iva: Oggettivo, Soggettivo e Territoriale: In sostanza una prestazione di servizi/cessione di beni è soggetta ad Iva se effettuata in Italia, dietro pagamento di un corrispettivo e nell'esercizio abituale di un'impresa, arte o professione

Nelle operazioni che coinvolgono gli enti non commerciali, il requisito Territoriale e quello Oggettivo sono quasi sempre presenti, mentre quello **Soggettivo** è spesso il tassello mancante, in quanto molte attività sono svolte dagli Ets con carattere di occasionalità

I PRESUPPOSTI PER L'APPLICAZIONE DELL'IVA NEL TERZO SETTORE (2/2)

Questo è il motivo per il quale la sagra paesana occasionalmente organizzata da un Ets non produce corrispettivi soggetti ad Iva e lo stesso dicasi per l'affitto episodico dei propri spazi ad altri Enti o Società, come pure per talune prestazioni di servizi occasionali

Ciò significa che soltanto norme speciali possono prevalere sui presupposti essenziali che ordinariamente scatenano l'applicazione dell'Iva (ad esempio l'art. 86 del Cts per le Odv e le Aps ovvero l'art. 4, comma 4 del Dpr 633/72 e infine gli artt. 14 e 15 Dl. 460/1997)

DISCIPLINA FISCALE DELLE ALTRE ATTIVITA' SVOLTE DALLE ASSOCIAZIONI

Tra le attività più diffuse nei circoli sportivi e non, segnaliamo il bar ed il ristorante, tali attività sono da considerare «commerciali» e come tali produttive di proventi soggetti ad Iva ed a Ires anche se rivolte soltanto ai soci

Le uniche eccezioni in questo senso riguardano le Aps le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno ed iscritte nell'apposito elenco (Art. 3, comma 6-lettera e) Legge n. 287/1991)

Il negozio di articoli sportivi, il centro benessere, la parruccheria ed il centro di estetica sono attività anch'esse commerciali che producono di conseguenza proventi soggetti ad Iva ed alle imposte dirette

Per le attività connesse a quelle «nobili» è obbligatorio installare il Registratore Telematico con l'eccezione delle Asd/Ssd in legge 398/91 e delle Odv/Aps in regime art. 86 del Cts che invece ne sono esonerate

INCIDENZA NON COMMERCIALITÀ DEGLI ETS NEL MONDO IVA

Potrebbe accadere che un Ets svolga un'attività non commerciale ai fini reddituali ma rilevante ai fini Iva, ciò accadrà tutte le volte che le prestazioni di servizi o le cessioni di beni saranno dietro corrispettivo specifico

Quindi la valutazione circa la rilevanza ai fini Iva delle operazioni effettuate andrà fatta prima dell'avvio dell'attività, mentre la rilevanza ai fini delle II.DD. delle stesse operazioni si dovrà valutare a fine anno

Numerosi Ets potrebbero essere costretti alla presentazione della dichiarazione Iva ma non della dichiarazione dei redditi, mentre ai fini Irap prevarranno le eventuali agevolazioni dei regolamenti regionali

LA DE-COMMERCIALIZLAZIONE DELLE ATTIVITÀ DEGLI ETS



SI IVA quando
c'è corrispettivo

Novità importante introdotta dal CTS: previsione esplicita - contenuta nell'art. 79, comma 2 - di quando un'attività è considerata **non commerciale**:

*“Le attività di interesse generale di cui all'art. 5 (...) si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a **titolo gratuito** o dietro versamento di **corrispettivi che non superano i costi effettivi**, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra (...)”.*

Sono le attività che caratterizzano la natura di ETS - Il CTS fornisce **due criteri positivi** per stabilire se queste siano non commerciali o meno, ancorandoli a parametri oggettivi, ossia la **gratuità** o il **non superamento dei costi effettivi**.

Art. 79, co. 2-bis: Le attività d'interesse generale si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 6% i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre tre periodi d'imposta consecutivi

LA DE-COMMERCIALIZLAZIONE DELLE ATTIVITÀ DEGLI ETS



Ai sensi dell'art.79, comma 4 del Cts, non concorrono in ogni caso alla determinazione del reddito:

- Le somme derivanti da raccolte pubbliche **OCCASIONALI** di fondi in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze e campagne di sensibilizzazione, anche attraverso la cessione di *beni di modico valore o di servizi ai sovventori*;
- I contributi e gli apporti della Pubblica Amministrazione finalizzati allo svolgimento delle attività istituzionali di interesse generale dell'ente



Infine non concorrono in ogni caso alla determinazione del reddito le quote periodiche versate dai soci a condizione che non assumano la caratteristica del corrispettivo (assenza del sinallagma)

DISPOSIZIONI IVA PER GLI ETS (1/2)

L'art. 10 Dpr 633/72 sostituirà dal 2025 ai nn. 15, 19, 20 e 27 la parola «*Onlus*» con la parola «*Ets non commerciale*» creando un rischio di imponibilità Iva delle prestazioni svolte da Ets che svolgono attività di interesse generale

Art.10, n.15) Prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uopo equipaggiati

Art. 10, n. 19) Prestazioni di ricovero e cura compresa la somministrazione di medicinali

Art. 10, n. 20) Prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù, didattiche di ogni genere anche per la formazione e riconversione professionale

Art. 10, n. 27/ter) Prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in favore di anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti etc...

Il problema nasce dall'Art. 79 Cts che definisce non commerciali gli Ets che svolgono in modo esclusivo o prevalente attività di interesse generale a titolo gratuito o dietro il pagamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi

DISPOSIZIONI IVA PER GLI ETS (2/2)

Oggi tali prestazioni di servizi sono esenti da Iva se svolte da Onlus ma non si chiede alle Onlus di lavorare gratuitamente o in perdita



Domani (dal 2026) con la piena entrata in vigore delle norme fiscali del Cts, taluni Ets, che mostrano corrispettivi superiori ai costi effettivi, dovranno applicare le aliquote Iva



Bisogna al più presto togliere le parole «non commerciali» dalle richiamate disposizioni normative

Perché il rischio concreto è che a pagare lo scotto dell'applicazione dell'Iva saranno gli utenti

IMPLICAZIONI IVA DEI DUE REGIMI FORFETTARI EX ARTT. 80 E 86 CTS



Il regime forfettario di cui all'art. 80, che è accessibile a tutti gli Ets NON commerciali indipendentemente dal loro volume di proventi, NON presenta alcuna implicazione IVA



Il regime ex art. 86 (accessibile solo ad Odv e Aps con proventi commerciali < € 85.000) prevede di operare fuori campo Iva esattamente come un forfettario Ditta o Professionista individuale



Esonero da dichiarazione Iva, Lipe, Registri Iva ma non da fatturazione e certificazione corrispettivi

L'OBBLIGO E L'UTILITÀ DI INVIARE IL MODELLO EAS (1/2)

Il Mod. EAS deve essere trasmesso dalle Associazioni e dalle Ssd telematicamente entro 60 giorni dalla costituzione ovvero entro il 31 marzo per le variazioni intervenute nell'anno precedente se non precedentemente comunicate all'Agenzia delle entrate

Il Mod. EAS deve essere trasmesso dalle Associazioni che chiedono ai soci corrispettivi specifici per cessioni di beni o prestazioni di servizi connesse con gli scopi statutari al fine di rendere non imponibili ai fini delle imposte dirette ed Iva tali proventi

Con l'entrata in vigore del Cts, gli ETS iscritti al RUNTS sono esonerati dall'invio del modello, in quanto le relative informazioni sono fornite attraverso quest'ultimo mezzo di comunicazione telematica (indipendentemente dall'autorizzazione UE)

Il Mod. EAS può essere trasmesso usufruendo della cosiddetta «*Remissione in bonis*» entro il termine per l'invio della dichiarazione dei redditi relativa all'anno di scadenza del termine, versando la sanzione di € 250 (codice 8114) NON ravvedibile

L'OBBLIGO E L'UTILITÀ DI INVIARE IL MODELLO EAS (2/2)

Fino al 04/09/2023 le Asd/Ssd riconosciute dal Coni hanno dovuto inviare il Modello EAS in forma semplificata limitandosi a compilare il primo riquadro con i dati anagrafici ed i soli punti 4, 5, 6, 20, 25 e 26 del secondo riquadro

Dal 05/09/2023 sono esonerate dall'obbligo di invio del modello le Asd/Ssd iscritte al RASD (anche se non iscritte al Runts) rendendo quindi un lontano ricordo l'obbligo di trasmissione del modello (art. 6, co. 6/bis DL. 39/2021)

In sostanza a regime il Modello EAS dovrà essere trasmesso soltanto dalle associazioni non iscritte né al Runts e né al Rasd al fine di decommercializzare e rendere così non imponibili ad Iva sia le quote associative periodiche che le tasse d'iscrizione mentre i corrispettivi specifici versati dai soci all'associazione dal 2026 saranno comunque imponibili

LE SCELTE STRATEGICHE DI ONLUS E ASD ALLA LUCE DELLE NUOVE REGOLE FISCALI DAL 2026

A cura di
ERNESTO GATTO

LA VOLONTÀ DI MANTENERE I BENEFICI DELLA LEGGE 398/91

Oggi possono optare per le disposizioni della legge 398/91 tutte le associazioni (non i Comitati, le Fondazioni o gli Enti religiosi) con proventi commerciali nell'anno precedente non superiori a € 400.000



Dall'anno successivo a quello dell'autorizzazione UE

Dal 2026 la legge 398/91 sarà preclusa alle associazioni che si iscriveranno al Runtis e a quelle diverse dalle ASD che non vi si iscriveranno (culturali, pro-loco, etc.)

LE CARATTERISTICHE DELLA LEGGE 398/91 (1/3)

- La Legge 398/91 costituisce oggi un vantaggio per gli enti associativi con proventi commerciali nell'anno precedente < € 400.000 che optando per tale legge, **versano forfettariamente il 50%** dell'iva incassata su fatture/ corrispettivi;
- Sul fronte delle imposte dirette la Legge 398/91 consente di applicare ai proventi commerciali **un coefficiente di redditività del solo 3%** maggiorato di proventi finanziari e plusvalenze;
- Tale regime forfettario consente anche una lunga serie di semplificazioni: esonero dalla tenuta dei registri Iva, dalla dichiarazione annuale Iva, dall'installazione del Registratore Telematico, dalle comunicazioni trimestrali LIPE e dalla compilazione degli ISA

LE CARATTERISTICHE DELLA LEGGE 398/91 (2/3)

- I vantaggi di tale norma potranno essere mantenuti ancora per l'intero 2025 ma, con la piena entrata in vigore del Cts, dal 2026, gli enti associativi che si iscriveranno al Runts perderanno la facoltà di permanenza nel regime agevolato;
 - Di contro, al di fuori del Runts, **potranno mantenere i benefici della Legge 398/91 esclusivamente le Asd/Ssd iscritte al RASD**
-
- Con l'ingresso nel Runts le associazioni ex legge 398/91 perderanno l'esonero da certificazione corrispettivi e da installazione del RT (tranne Odv e Aps in regime art.86 Cts);
 - La circolare 18/E/2018 ha chiarito che la mancata opzione alla Siae è superata dal comportamento concludente ferma restando la sanzione formale di € 250

LE CARATTERISTICHE DELLA LEGGE 398/91 (3/3)

- L'opzione per la Legge 398/91 si perfeziona con raccomandata a/r alla Siae competente per territorio e successiva conferma nel quadro VO della Dichiarazione dei redditi (perché la dichiarazione annuale Iva non deve essere trasmessa);
- In caso di superamento del limite di incassi di € 400.000 l'associazione entra nel regime ordinario ai fini Ires, Irap e Iva dal mese solare successivo e quindi avrà una dichiarazione Iva che conterrà soltanto le movimentazioni dei mesi successivi al superamento ed una dichiarazione dei redditi e Irap con due moduli (forfait e ordinario) relativi ai due diversi periodi;
- L'associazione in questione ritroverà l'obbligo di compilazione degli ISA soltanto dall'esercizio successivo al superamento della soglia di ricavi

I NUOVI REGIMI FORFETTARI INTRODOTTI DAL CTS (1/3)



L'ingresso nel Runts consentirà, a talune condizioni, l'accesso degli Ets ai favorevoli regimi forfettari previsti dagli artt. 80 e 86 del Cts basati sui coefficienti di redditività



Il regime forfettario di cui all'art. 80 è applicabile a tutti gli **Ets non commerciali** e si fonda sui coefficienti di redditività per la determinazione del reddito d'impresa



Ad esempio le Pro-loco stanno valutando l'ingresso come Aps per accedere al regime forfettario ex art. 86 e decommercializzare i corrispettivi versati dai soci



Il regime forfettario di cui all'art. 86 è applicabile soltanto a **Odv e Aps** (anche commerciali) con un limite massimo di proventi commerciali di € 85.000

I NUOVI REGIMI FORFETTARI INTRODOTTI DAL CTS (2/3)

Prestazioni di servizi	ART. 80 CTS
<i>Proventi commerciali fino ad € 130.000</i>	7%
<i>Proventi commerciali da € 130.001 ad € 300.000</i>	10%
<i>Proventi commerciali oltre € 300.000</i>	17%
Altre attività	
<i>Proventi commerciali fino ad € 130.000</i>	5%
<i>Proventi commerciali da € 130.001 ad € 300.000</i>	7%
<i>Proventi commerciali oltre € 300.000</i>	14%

Coefficienti di redditività ai fini II.DD.

Regime applicabile a tutti gli Ets non commerciali

I NUOVI REGIMI FORFETTARI INTRODOTTI DAL CTS (3/3)

Organizzazioni del volontariato	ART. 86 CTS
<i>Proventi commerciali fino ad € 85.000</i>	1%
<i>Proventi commerciali oltre € 85.000</i>	Passa a regime Art. 80
Associazioni di promozione sociale	
<i>Proventi commerciali fino ad € 85.000</i>	3%
<i>Proventi commerciali oltre € 85.000</i>	Passa a regime Art.80

Coefficienti di redditività ai fini II.DD.

Regime applicabile a Odv e Aps con proventi commerciali < € 85.000

IL CONFRONTO CON IL REGIME FORFETTARIO DELL'ART. 145 DEL TUIR

<i>Prestazioni di servizi</i>	ART. 145 TUIR
<i>Proventi commerciali fino ad € 15.494</i>	15%
<i>Proventi commerciali da € 15.494 ad € 500.000</i>	25%
<i>Altre attività</i>	
<i>Proventi commerciali fino ad € 25.823</i>	10%
<i>Proventi commerciali da € 25.823 ad € 800.000</i>	15%

E' chiaro che questo regime forfettario è meno favorevole dei nuovi regimi del Cts sia perché prevede coefficienti di redditività più elevati ma anche perché il 1^a scaglione di proventi è estremamente ridotto

LE CATEGORIE DI REDDITI PER GLI ETS

Una delle caratteristiche più rilevanti degli enti non commerciali è certamente la differenziazione dei redditi imponibili per categorie:

Redditi fondiari

L'ETS concede in locazione dei fabbricati

Redditi diversi

L'ETS noleggia occasionalmente un macchinario

Redditi di capitale

L'ETS riceve dividendi da azioni quotate

Redditi d'impresa

L'ETS gestisce un negozio di strumenti musicali

ESEMPIO DI ETS COMMERCIALE

€ 350.000	Proventi attività di formazione	Art. 5 Cts	In perdita
€ 160.000	Proventi attività socio-sanitaria	Art. 5 Cts	Utile oltre 6%
€ 210.000	Proventi attività ristorante	Art. 6 Cts	Non rileva
€ 50.000	Proventi attività sponsorizzazione	Art. 6 Cts	Non rileva

Si considerano commerciali gli Ets i cui proventi delle attività «nobili» con marginalità oltre il 6% e quelli delle attività «diverse» (fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione), superano le entrate derivanti da attività non commerciali (art. 79, comma 5 del Cts)

Si noti come non abbia importanza che l'attività di ristorazione sia in utile o perdita, è irrilevante perché trattasi comunque di attività commerciale diversa da quelle d'interesse generale ed in ogni caso dalla comparazione dei proventi si estromettono sempre quelli da sponsorizzazione

ESEMPIO DI ETS NON COMMERCIALE

€ 350.000	Proventi attività di formazione	Art. 5 Cts	In perdita
€ 160.000	Proventi attività socio-sanitaria	Art. 5 Cts	Utile oltre 6%
€ 180.000	Proventi attività ristorante	Art. 6 Cts	Non rileva
€ 50.000	Proventi attività sponsorizzazione	Art. 6 Cts	Non rileva

L'Ets non è commerciale perché i proventi dell'attività «nobile» remunerativa (€ 160.000) sommati ai proventi delle attività diverse (€ 180.000) sono inferiori ai proventi dell'attività «nobile» non remunerativa (€ 350.000) ed anche in questo caso non rilevano i proventi da sponsorizzazione

Le attività di interesse generale si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 6% i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre tre periodi d'imposta consecutivi

QUANDO UN ETS RISCHIA LA CANCELLAZIONE DAL RUNTS (1/2)

Un Ets non rischia la cancellazione dal Runts se svolge una o più attività d'interesse generale producendo un utile rilevante perché in questi casi al più rischia lo spostamento nell'alveo degli Ets commerciali con alcune conseguenze in ambito fiscale tra cui il divieto di accesso al regime forfettario ex art. 80

Invece il rischio di cancellazione sarebbe concreto qualora l'Ets dovesse registrare proventi derivanti dalle attività diverse da quelle d'interesse generale (Sez. B del Rendiconto) che eccedono sia il 30% delle entrate complessive che i 2/3 dei costi complessivi ivi compresi i costi figurativi

QUANDO UN ETS RISCHIA LA CANCELLAZIONE DAL RUNTS (2/2)

In quest'ultimo caso l'Ets eviterebbe la cancellazione dal Runts soltanto se nell'anno successivo riuscisse a ripristinare il corretto rapporto tra le attività «nobili» e le attività diverse recuperando interamente lo scostamento

Esempio



Nel 2024 i ricavi da attività diverse sono stati pari al 40% delle entrate complessive e al 70% dei costi complessivi, nel 2025 l'Ente dovrà conseguire ricavi da attività diverse $< 20\%$ delle entrate complessive ovvero $< 62\%$ dei costi complessivi

CONSIDERAZIONI SULLA COMMERCIALITA' DEGLI ETS (1/2)

Anche se manca una conferma ufficiale, la lettura dell'art. 79 induce a ritenere che la marginalità deve essere valutata sulla base di ogni singola attività «nobile» svolta (tra le 26 previste dall'art. 5 del Cts) e non quale somma algebrica di tutte le attività «nobili» svolte dall'Ets

Inoltre, ai fini del superamento o meno dei parametri previsti dal Dm 107/2021 (Ricavi attività «diverse» non superiori al 30% delle entrate complessive ed al 66% dei costi complessivi ivi compresi i costi figurativi), si considerano soltanto i ricavi di cui alla sez. B del Rendiconto gestionale

CONSIDERAZIONI SULLA COMMERCIALITA' DEGLI ETS (2/2)

Allo stesso modo, nel considerare la sussistenza o meno della marginalità oltre il 6%, si considerano, all'interno della sezione A) del Rendiconto gestionale, soltanto i «Ricavi» da cessioni di beni o da prestazioni di servizi e non i «Proventi» da 5 x mille, erogazioni liberali e quote associative

Quindi non determina alcuna conseguenza la presenza nel Rendiconto gestionale di «Entrate» rilevanti da Raccolta Fondi (Sez. C), Fitti attivi o Cedole da Btp (Sez. D) in quanto non sono «Ricavi» derivanti da una attività di cessione di beni o di prestazione di servizi, bensì delle «Rendite»

IL TRATTAMENTO DELLE SPONSORIZZAZIONI PER GLI ETS

Ricavi da sponsorizzazione

Entrate di natura commerciale (Trattasi di contratto a prestazioni sinallagmatiche).

Non rilevano nel calcolo della prevalenza ai fini del mantenimento della qualifica di ETS non commerciale (art. 79, c. 5, CTS).

Irrilevanza di carattere generale, **estesa a tutti gli ETS**, senza alcun tipo di distinzione (**tranne le imprese sociali ex comma 1 art. 79**).



Rilevante differenza con lo stesso genere di proventi percepiti dalle ASD/SSD.

Ai sensi dell'art. 90, comma 8 della Legge 289/2002 tali corrispettivi, **per il soggetto erogante**, sono spese di pubblicità (presunzione legale assoluta)



Nel caso del CTS resterebbe il problema della qualificazione (pubblicità/rappresentanza).

LA DEDUCIBILITÀ DEI COSTI DIRETTI E DI QUELLI PROMISCU

- Non si dovranno istituire due separati piani dei conti per le attività istituzionali e commerciali eventualmente svolte dall'ETS, ma si potrà istituire un unico piano dei conti su almeno tre livelli (mastri, conti e sottoconti) che distingua adeguatamente le diverse attività svolte
- Particolare attenzione dovrà essere dedicata alla sezione dei costi promiscui, che concorreranno alla determinazione del reddito d'impresa in proporzione all'incidenza proporzionale dei proventi commerciali su tutti i proventi (commerciali ed istituzionali) dell'ETS
- Esempio: Compenso Sindaco (costo promiscuo) € 6.000. Se i proventi complessivi sono pari a € 120.000 e quelli commerciali sono pari a € 48.000 (il 40%), ciò comporta la deducibilità parziale per € 2.400 del compenso al Sindaco ($€ 6.000 \times 40\%$)

CLAUSOLE DI TRASPARENZA E DEMOCRATICITÀ

Art. 148 Tuir

1

- a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi o riserve durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;
- b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità;
- c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione

CLAUSOLE DI TRASPARENZA E DEMOCRATICITÀ

Art. 148 Tuir

2

- d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;
- e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo, sovranità dell'assemblea dei soci e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti;
- f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa

CONSIDERAZIONI SUL RAPPORTO DELLE ASSOCIAZIONI CON I PROPRI SOCI (1/2)



Sia dentro che fuori dal Runts le quote associative non concorrono a formare il reddito se lo statuto contiene le clausole di democraticità richieste dall'art. 148 del Tuir



Per le associazioni non iscritte al Rasd né al Runts l'invio del Mod. Eas consente ancora di detassare ai fini II.DD. i corrispettivi specifici versati dai soci per le sole attività statutarie

CONSIDERAZIONI SUL RAPPORTO DELLE ASSOCIAZIONI CON I PROPRI SOCI (2/2)



Dal 2026, con l'iscrizione al Runts, solo le Aps si garantiranno la decommercializzazione dei corrispettivi specifici versati dai soci, dagli associati, dai familiari e dai conviventi degli stessi



Sempre dal 2026, fuori dal Runts, tale privilegio sarà mantenuto solo dalle Asd iscritte al Rasd che abbiano uno Statuto rispettoso delle regole di democraticità di cui all'art. 148 del Tuir

LE SCELTE STRATEGICHE DELLE ASD TRA LEGGE 398/91 ED ISCRIZIONE AL RUNTS

Se le Asd decideranno di iscriversi al Runts, esse perderanno dal 2026 la possibilità di avvalersi del regime di cui alla legge 398/91 ma naturalmente quelle con proventi commerciali > € 400.000 non avranno questo dilemma in quanto sarebbero comunque fuori dal regime in questione



Certo, restare fuori dal Runts potrebbe di contro compromettere i rapporti con la P.A. (comodato di palestre, convenzioni, accreditamenti, bandi pubblici, etc....) fermo restando che la variabile iscrizione al Runts non incide sulla fruizione del 5 x mille che spetta loro a prescindere



In definitiva sembra di poter affermare che, laddove non abbiano solidi rapporti con la P.A. ed abbiano conseguito proventi commerciali inferiori a € 400.000, le Asd dovrebbero prediligere la NON iscrizione al Runts in modo da garantirsi il permanere della legge 398/91 e viceversa. Fermo restando che, come in tutti i regimi forfettari, qualora il conto economico analitico si mostri in pareggio e vi sia una cospicua Iva detraibile analiticamente, potrebbe risultare più conveniente iscriversi al Runts

LE VALUTAZIONI D'IMPATTO SPECIFICHE PER LE ONLUS (1/3)

Le Onlus avranno diversi motivi per iscriversi al Runt, ma probabilmente lo faranno all'ultimo momento per lucrare fino in fondo le attuali disposizioni fiscali di estremo favore



Oggi le Onlus devono le loro fortune fiscali (ai fini Iva e II.DD.) al fatto che sono esenti Iva e non imponibili Ires i proventi da attività svolte nei confronti di soggetti svantaggiati (in termini fisici, psichici, sociali, familiari o finanziari)

D'altronde è bene ricordare che «Onlus» è una qualificazione fiscale e non giuridica, esse infatti a monte sono giuridicamente di sicuro qualcos'altro (associazioni, fondazioni, cooperative, etc...)



Le Onlus manterranno gli attuali vantaggi fiscali ex DL 460/97 sino alla fine dell'esercizio in cui è intervenuta l'autorizzazione UE (e quindi **fino al 31/12/2025**) ma nei tre mesi successivi dovranno iscriversi al Runt o diventare qualcos'altro

LE VALUTAZIONI D'IMPATTO SPECIFICHE PER LE ONLUS (2/3)

Le Onlus transiteranno al Runts per scongiurare la devoluzione a fini di pubblica utilità del patrimonio netto incrementale formatosi durante l'iscrizione all'anagrafe regionale



Ma l'obiettivo forse più importante delle attuali Onlus è quello di trovare un modo per mantenere la decommercializzazione delle cessioni e/o prestazioni oggi svolte nei confronti dei soggetti svantaggiati

Il secondo motivo è legato al mantenimento del regime di esenzione Iva ex art. 10 Dpr 633/72 (come Ets non commerciali) per talune attività che le Onlus normalmente svolgono



All'uopo soccorre l'art. 18-comma 1 del Dl 112/2017 che prevede per le imprese sociali la non imponibilità ad Ires degli utili destinati ad apposite riserve da utilizzare per lo svolgimento dell'attività statutaria

LE VALUTAZIONI D'IMPATTO SPECIFICHE PER LE ONLUS (3/3)



Tutto ciò considerato, si ritiene che le Onlus farebbero bene a mantenere gli attuali benefici previsti dagli artt. 10 e seguenti del DL 460/97 fino alla fine del 2025 iscrivendosi al Runtis nei primi tre mesi del 2026



In ogni caso la nuova normativa fiscale sarà retroattiva all'inizio del 2026



Infatti l'art. 34 del Dm. 106/2020 ha fissato per le Onlus al 31/03 dell'anno successivo a quello di pervenimento dell'autorizzazione UE il termine per iscriversi al Runtis

LA TASSAZIONE DI FAVORE PREVISTA PER LE IMPRESE SOCIALI DAL DL. 112/2017



Non concorrono alla formazione del reddito imponibile delle imprese sociali gli utili derivanti dallo svolgimento delle attività statutarie destinate ad apposite riserve indivisibili ex art. 3 commi 1 e 2



L'utilizzo delle riserve a copertura delle perdite è consentito e non comporta la decadenza dal beneficio sempre che non si dia luogo a distribuzione di utili finché le riserve non siano state ricostituite



**Grazie e
arrivederci**