Forum sugli Enti del Terzo Settore: le novità e le risposte degli esperti

4 luglio 2025

AUTORI

Presentazione
Francesco Capogrossi Guarna – Presidente Commissione Terzo settore e non Profit

Gruppo di lavoro "Forum Enti del Terzo settore"
Coordinatrice: Margherita Colombo – Segretaria Componente Commissione Terzo settore e non Profit

Gianni Massimo Zito – Vice Presidente Commissione Terzo settore e non Profit
Lorenzo Portento – Componente
Pasquale Della Corte – Componente
Gianluca Paolillo – Componente
Loredana Corsi – Componente
Eleonora D'Orazio – Componente
Francesca Pallotta – Componente
Selenia Pierdominici – Componente

INDICE

	Pagina
Presentazione	**4**
Quesiti GOVERNANCE	
Quesiti dal n. 1 al n. 6	**5**
Quesiti FISCALITÀ DIRETTA	
Quesiti dal n. 7 al n. 11	**14**
Quesiti CONTABILITÀ e BILANCIO	
Quesiti dal n. 12 al n. 18	**21**
Quesiti IVA	
Quesiti dal n. 19 al n. 23	**29**

LEGENDA

APS – ASSOCIAZIONE DI PROMOZIONE SOCIALE
CIS – CODICE IMPRESA SOCIALE
CNDCEC – CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
CTS – CODICE DEL TERZO SETTORE (D.LGS. 3 LUGLIO 2017, N. 117)
ETS – ENTE DEL TERZO SETTORE
MLPS – MINISTERO DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI
ODV – ORGANIZZAZIONE DI VOLONTARIATO
RUNTS – REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE

PRESENTAZIONE

Francesco Capogrossi Guarna - *Presidente Commissione Terzo Settore e Non Profit ODCEC di Roma*

La Commissione Terzo settore e non profit dell'Ordine di Roma ha organizzato l'11 aprile 2025 un convegno di approfondimento sulle novità in materia di Enti del terzo settore dal titolo *"Forum sugli Enti del Terzo Settore: le novità e le risposte degli esperti".*

Nel periodo precedente l'evento la Commissione ha ritenuto utile richiedere agli iscritti l'invio di quesiti sui diversi temi del settore non profit, ai quali hanno risposto i relatori nel corso del convegno.

Considerata la grande partecipazione nel corso dell'evento, in presenza e da remoto, la Commissione di studio - con un apposito gruppo di lavoro – ha selezionato i quesiti di maggior interesse in relazione alle varie richieste pervenute dagli iscritti.

Visto il successo dell'iniziativa abbiamo voluto pubblicare il lavoro svolto, articolando il documento per argomenti nelle seguenti aree: 1) Governance; 2) Fiscalità diretta; 3) Contabilità e Bilancio; 4) IVA, a cura dei relatori e delle colleghe e colleghi di Commissione che hanno dato la loro disponibilità, ciascuno per la propria competenza, fornendo risposte scritte ai quesiti più rilevanti.

Il presente documento vuole quindi rappresentare una guida sugli aspetti di novità in relazione alle varie casistiche che più frequentemente possono formare oggetto di dubbi applicativi.

Tra le novità di particolare rilievo si pone in evidenza il recente intervento legislativo, con l'approvazione del D.L. n. 84 del 17 giugno 2025 (da convertire), che segue il contenuto della "*Comfort letter"* rilasciata dalla "*DG Competition UE"* (a cui l'8 marzo 2025 è seguìto un comunicato stampa del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali) aprendo la strada verso un nuovo fisco per gli ETS. Viene evidenziato, infatti, come le misure pre-notificate relative alla tassazione dei redditi (artt.79 co.2-bis, 80, 86 CTS e 18 co.1 CIS) *"non appaiono selettive e, pertanto, non sembrano costituire aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107(1) TFUE"*.

L'entrata in vigore del tanto atteso impianto decorrerà, dunque, dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2025.

Concludo la mia introduzione con un sentito ringraziamento al Coordinamento ed al Gruppo di lavoro per il proficuo impegno profuso.

IN EVIDENZA

Le risposte ai quesiti non hanno natura di consulenza giuridica, né impegnano in alcun modo l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma.

FORUM ETS: quesiti GOVERNANCE

Quesito 1

L'assemblea di un'associazione di promozione sociale con obbligo di organo di controllo, vorrebbe ricorrere al termine di 180 giorni per l'approvazione del bilancio, così come da previsione statutaria (se si presentano condizioni particolari che prevedono la deroga ai 120 giorni); si chiede se tale clausola statutaria sia compatibile con la normativa del Codice del Terzo settore e in particolare con il termine di deposito del bilancio presso il RUNTS (180 giorni dalla chiusura dell'esercizio). L'organo di controllo deve seguire una procedura particolare in caso di ricorso a tale termine di approvazione? Tale organo deve, nello specifico, appurare la sussistenza delle condizioni particolari indicate dall'organo amministrativo?

Risposta

L'art 25 del CTS non contiene previsioni specifiche circa l'iter procedurale né definisce tempistiche per l'approvazione del bilancio. Un riferimento è contenuto nell'art 48 c. 3, il quale prevede che il bilancio o il rendiconto per cassa, il bilancio sociale e il rendiconto della raccolta fondi siano depositati presso il RUNTS entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio. Nel caso di ETS che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale, il deposito deve avvenire presso il registro delle imprese entro 60 giorni dall'approvazione.

Pertanto, l'approvazione del bilancio dovrà essere antecedente e tale da garantire il rispetto dei termini di deposito. Sarebbe bene che lo statuto disciplinasse l'intero iter e le tempistiche, dalla delibera del progetto di bilancio da parte dell'organo amministrativo, al controllo da parte dell'organo di controllo/revisione, alla convocazione assembleare atta all'approvazione dello stesso. In considerazione del disposto dell'art. 3 del CTS che rimanda, in quanto compatibili, alle norme del codice civile e le relative disposizioni di attuazione e per quanto dettato dall'art. 2364 c.2 in materia societaria, l'assemblea deve essere convocata secondo quanto previsto dallo statuto e comunque non oltre 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio. Lo statuto può prevedere, in casi di particolare esigenza riconducibili alla struttura ed all'oggetto dell'ente, un maggior termine per la convocazione dell'assemblea, comunque non superiore a 180 giorni.

Pertanto, rispetto al caso pratico, la clausola statutaria appare compatibile con le disposizioni del CTS purché nel rispetto dei termini di deposito definiti dall'art 48 c.3 del CTS.

In via analogica, il collegio sindacale (organo di controllo per gli ETS), facendo riferimento alle norme di comportamento delle società non quotate[1], dovrà accertare l'esistenza delle prescrizioni normative (ex art. 2364, c. 2, c.c.) e la presenza delle ragioni della dilazione all'interno della relazione dell'organo amministrativo.

Nel caso degli ETS, per i quali tale relazione non è prevista, l'organo amministrativo potrà illustrare tali ragioni all'interno della relazione di missione, essendo opportuno che ciò sia evidente anche nel verbale assembleare (o altro organo previsto) ai fini del rinvio in esame.

Quesito 2

Un'associazione di promozione sociale (APS) svolge progetti sotto il patrocinio della Soprintendenza a titolo non oneroso; i soci volontari sostengono pro quota i costi dei progetti che sono piuttosto onerosi (spese di viaggio, alloggio, materiali di consumo e costi per servizi inerenti il progetto, a titolo esemplificativo): si chiede se i costi necessari per i progetti possano essere sostenuti direttamente dall'associazione a fronte di erogazioni liberali dei soci volontari (che così possono usufruire delle detrazioni/deduzioni d'imposta).

Risposta

L'attività di volontariato è disciplinata dagli artt. 17 e 18 del CTS, i quali dispongono il divieto assoluto di retribuzione, anche indiretta, del volontario al quale possono essere rimborsate soltanto le spese effettivamente sostenute e documentate per l'attività prestata, entro limiti massimi e alle condizioni preventivamente stabilite dall'ente medesimo. Sono in ogni caso vietati rimborsi spese di tipo forfetario, mentre sono ammesse le spese rimborsate anche a fronte di una autocertificazione resa ai sensi dell'art. 46 D.P.R. 28/12/2000, n. 445, purché non superino l'importo di 10 euro giornalieri e 150 euro mensili e l'organo sociale competente deliberi sulle tipologie di spese e le attività di volontariato per le quali è ammessa questa modalità di rimborso.

Tutto ciò premesso, nel caso di specie, l'APS può:

- rimborsare i costi sostenuti direttamente dai volontari. In questo caso l'ente dovrebbe ricevere e conservare i documenti che certificano la spesa sostenuta dal volontario per l'attività prestata in favore dell'APS; è consigliabile che l'associazione definisca le modalità, le condizioni e i limiti dei rimborsi in un regolamento interno;

[1] CNDCEC, Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate, dicembre 2024, norma 3.8. Vigilanza in ordine al bilancio di esercizio e alla relazione sulla gestione.

- sostenere direttamente le spese, per esempio pagando in anticipo l'albergo e i biglietti per il trasporto legato a trasferte o acquistando direttamente i materiali di consumo necessari alla realizzazione dell'attività del volontario.

Sulla detraibilità/deducibilità delle erogazioni liberali elargite dai soci volontari, valgono le disposizioni dell'art. 83 del CTS[2]. Tale articolo prevede per le persone fisiche che effettuano erogazioni liberali in favore degli ETS, la deduzione o la detrazione dall'Irpef lorda, a condizione che le liberalità siano destinate allo svolgimento dell'attività statutaria dell'ETS, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Le erogazioni possono essere sia in denaro che in natura. A tal fine il Decreto MLPS del 28/11/2019 ([3]) individua le tipologie di beni che danno diritto alla detrazione dall'imposta o alla deduzione dalla base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, stabilendo i criteri e le modalità di valorizzazione dei beni.

La norma non pone distinzioni nella categoria dei donatori (se non evincendo un diverso trattamento per le persone giuridiche) e non vi sono limiti all'applicazione della norma legati alla terzietà dell'erogante rispetto al beneficiario, purché sia evidente lo spirito di liberalità.

A supporto di questa tesi si possono richiamare alcuni chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate in tema di deduzioni ex art. 100, c.2, lett. a) del TUIR, circa i versamenti, nel caso di specie, a favore di fondazioni:

- i versamenti a favore di una fondazione di partecipazione commerciale da parte di "Soci Sostenitori" volti ad incrementare il patrimonio della fondazione, non possono essere considerati spese detraibili poiché incompatibili con la qualifica di liberalità[4].

- è ammessa la deduzione delle erogazioni liberali effettuate a favore di una fondazione da parte di una società socio fondatore, fermo restando i requisiti richiesti dalla norma[5].

Pertanto, le somme erogate da volontari a titolo di liberalità, a favore dell'APS per la quale prestano attività di volontariato, si ritiene possano essere ammesse alle agevolazioni fiscali ai sensi dell'art. 83 del CTS.

[2] Già in vigore, così come disposto dall'art. 104, c.1 del CTS.
[3] Pubblicato nella G.U. n. 24 del 30-1-2020.
[4] Agenzia delle Entrate, risposta ad interpello n. 255 del 2019. Si legge nell'interpello che, nel caso di specie, i soci attraverso il versamento acquisivano il diritto a partecipare ad un organo consultivo e pertanto si configurava un *"trasferimento di utilità reciproche incompatibile con la qualificazione di tali versamenti in termini di liberalità."*
[5] Agenzia delle Entrate, risposta ad interpello n. 74/E del 29/07/2014, richiamata nel successivo interpello n. 242 del 2024.

Quesito 3

Un'associazione iscritta da due anni nella sezione "altri enti" del RUNTS vorrebbe acquisire la qualifica APS più compatibile con il proprio assetto organizzativo. L'ente modificherà lo statuto inserendo clausole che entrano in vigore solo al conseguimento dell'iscrizione nella sezione APS. La possibilità di migrare ad altra sezione del RUNTS senza incorrere nell'obbligo di devoluzione (previsto solo in caso di cancellazione dal Registro) è ammessa dall'art. 50 del Codice del Terzo settore. L'ente, in caso di diniego, rimane iscritto nella sezione "altri enti"? Quali rischi incorre e quali accortezze usare per evitare di perdere la qualifica ETS, acquisita in precedenza?

Risposta

L'art 50, c.1, del CTS stabilisce le condizioni e i casi che portano alla cancellazione dell'ente dal RUNTS e, come dettato dal c. 2, al conseguente obbligo di devoluzione del patrimonio; il c. 3 individua espressamente il caso preso in esame, a conferma della possibilità di migrazione tra le diverse sezioni del registro, senza che ciò determini in alcun modo l'obbligo di devoluzione del patrimonio, previsto solo in caso di cancellazione. A supporto del citato articolo si segnala la nota ministeriale n. 11508 dell'8/08/2024, la quale conferma che il mutamento della qualificazione soggettiva dell'ente (nel caso in esame da ETS ad APS), permanendo la stessa all'interno del perimetro del Terzo Settore, non integra un'ipotesi di cancellazione dal RUNTS e dunque di devoluzione del patrimonio.

Nel caso in esame, in assenza di rischi derivanti da cancellazioni d'ufficio per mancanza dei requisiti minimi richiesti per gli ETS, o di problematiche non riconducibili alla migrazione (circostanza da monitorare periodicamente e con continuità, in particolare in vista della variazione), l'ente potrà procedere con le modifiche statutarie necessarie per acquisire lo status di APS, prevedendo espressamente nello statuto che le singole modifiche (o il nuovo statuto) entrino in vigore solo a seguito dell'avvenuta iscrizione con provvedimento da parte del RUNTS.

Tale accortezza, in caso di diniego della domanda e conseguente conferma dello status precedente di ETS, può esentare l'ente dall'obbligo di procedere ad una nuova modifica dello statuto.

In conclusione, a sostegno dell'argomentazione secondo cui la migrazione non determina, in caso di diniego, la perdita della qualifica precedentemente acquisita, si richiama l'art.7 del D.M. n. 106/2020 secondo cui l'iscrizione nel RUNTS ha effetto costitutivo; l'ente potrà considerarsi APS, ed utilizzare tale denominazione, solo a seguito dell'avvenuta iscrizione.

Da quanto esposto si deduce che, in caso di rigetto della domanda, il precedente status di ETS non verrà compromesso. Viceversa, qualora la domanda venga accolta, l'ente verrà cancellato dalla sezione "altri enti" e verrà iscritto quale APS, in quanto, come stabilito

dall'art. 46 del CTS, solo le Reti Associative possono essere contemporaneamente iscritte in due o più sezioni.

Quesito 4

Quali sono le modalità corrette per garantire trasparenza e imparzialità nelle decisioni, in presenza di possibili conflitti di interesse dei membri del consiglio direttivo di un Ente del Terzo settore che ricoprono simultaneamente ruoli in enti affiliati che forniscono servizi all'ente stesso? Sempre in relazione alla gestione del conflitto di interessi, può considerarsi legittimo l'istituto delle deleghe conferite dai soci ai membri del Cda per la loro partecipazione alle assemblee?

Risposta

Ai sensi dell'art. 27 del CTS al conflitto di interessi degli amministratori si applicano le disposizioni in materia societaria previste dall'art. 2475-ter del codice civile, ovvero l'annullabilità, su domanda della società, dei contratti conclusi dagli amministratori (nel caso in cui il conflitto sia conosciuto o conoscibile dal terzo), nonché l'impugnazione delle delibere adottate dal Cda con voto determinante dell'amministratore in conflitto di interessi con la società, qualora le stesse cagionino un danno patrimoniale.

Pertanto, l'articolo in esame non prevede obblighi normativi finalizzati a prevenire un potenziale conflitto di interessi, limitandosi a disciplinare le conseguenze nel caso in cui esso si manifesti. Ciò non preclude, tuttavia, l'adozione di best practices, come la regolamentazione della materia tramite appositi regolamenti interni o attraverso disposizioni statutarie, al fine di garantire una governance adeguata e di stabilire un insieme di regole e procedure destinate a prevenire il verificarsi di conflitti di interesse.

In relazione quindi al primo quesito proposto, la soluzione per garantire la trasparenza e l'imparzialità del processo decisionale, consiste nell'informare in modo adeguato gli altri membri del Cda, nonché, qualora presente, il revisore o la società di revisione incaricata, e astenersi dalle deliberazioni che riguardano l'ente affiliato che fornisce i servizi. Tale approccio sarà fondamentale per la prevenzione di conflitti di interesse e per la salvaguardia dell'integrità e della correttezza nel processo decisionale.

In merito al secondo quesito, l'ultimo periodo del c. 3 dell'art. 24 del CTS fa riferimento all'applicazione dell'art. 2372 del codice civile, commi quarto e quinto, in quanto compatibili. Secondo la disposizione richiamata, applicabile alle S.p.A., la rappresentanza in assemblea non può essere conferita ai membri degli organi amministrativi o di controllo, ai dipendenti della società e alle società da essa controllate. Per rispondere al quesito in esame, si intende soffermarsi sull'espressione "in quanto compatibile" evidenziata dall'art. 24 del CTS. Tale specifica sembra consentire, o comunque non escludere, la possibilità di conferire deleghe ai membri del Cda, qualora lo statuto non ponga limitazioni al riguardo. A sostegno di tale interpretazione, si può fare riferimento

alla massima notarile n. 63/2005[6], che trattando di diritto societario, evidenzia come l'applicazione dell'art. 2372 del codice civile sia limitata alle sole S.p.A., anche in assenza di una specifica regolamentazione per le S.r.l.

Il Consiglio Notarile di Milano sottolinea il principio ispiratore della riforma della disciplina delle S.r.l., che si fonda sull'ampia autonomia statutaria di tali enti, anche per quanto riguarda i procedimenti decisionali. Pertanto, l'assenza di un divieto esplicito nello statuto non giustifica il ricorso per analogia alla norma prevista per le S.p.A.

In conclusione, sulla base dell'art. 24 del CTS[7], risulterebbe legittimo, in presenza di disposizioni statutarie adeguate, conferire deleghe ai membri del Cda. In tal senso, si ritiene di fondamentale importanza istituire una procedura interna, attraverso l'adozione di regolamenti e codici etici, al fine di prevenire potenziali conflitti d'interesse, evitando la partecipazione a decisioni che possano comportare un interesse diretto o indiretto per i membri del Cda.

Quesito 5

Quesito in merito agli obblighi dell'organo di controllo di un APS, nominato ex art. 30 del CTS, circa la retroattività della relazione annuale. Esposizione del caso: alcuni Enti del Terzo settore hanno ricevuto dal RUNTS della Regione Lazio una comunicazione in cui si richiede che l'organo di controllo, nominato nel 2025 successivamente al superamento per due esercizi delle soglie di cui all'art. 30 del CTS, presenti una relazione riguardante l'esercizio 2023. Nel caso specifico, una APS ha superato i limiti negli esercizi 2022 e 2023, pertanto avrebbe dovuto procedere alla nomina dell'organo di controllo con l'approvazione del rendiconto gestionale 2023. Circa la richiesta di depositare anche la relazione dell'organo di controllo, insieme al deposito del rendiconto 2023, si sollevano dubbi interpretativi sulla retroattività degli obblighi di vigilanza dell'organo di controllo, considerando che lo stesso non era costituito nel periodo oggetto della relazione richiesta (bensì nominato nel 2025, a seguito della comunicazione).

In sintesi si richiede:

1. Se un organo di controllo nominato nel 2025 possa essere tenuto a redigere una relazione relativa all'esercizio 2023, periodo in cui non era ancora in carica e quali siano i limiti temporali dell'attività di vigilanza e reporting dell'organo di controllo, con particolare

[6] Consiglio Notarile di Milano, massime Commissione società, massima n. 63 del 22 novembre 2005, rappresentanza dei soci nelle assemblee di S.r.l. (art. 2479-bis, comma 2, c.c.).

[7] L'articolo 24 del CTS stabilisce che: "*Se l'atto costitutivo o lo statuto non dispongono diversamente, ciascun associato può farsi rappresentare nell'assemblea da un altro associato mediante delega scritta, anche in calce all'avviso di convocazione. Ciascun associato può rappresentare sino ad un massimo di tre associati nelle associazioni con un numero di associati inferiore a cinquecento e di cinque associati in quelle con un numero di associati non inferiore a cinquecento. Si applicano i commi quarto e quinto dell'art. 2372 del codice civile, in quanto compatibili*".

riferimento alla possibilità di esprimere valutazioni su periodi antecedenti alla propria nomina;

2. Come debba comportarsi, sotto il profilo deontologico e tecnico-professionale, il professionista nominato nell'organo di controllo, di fronte a tale richiesta.

Risposta

Il Ministero del Lavoro, in risposta ad un quesito del Forum Nazionale del Terzo Settore[8], ha stabilito la decorrenza dell'obbligo di nomina dell'organo di controllo ex art. 30 del CTS e del revisore legale ex art. 31 del CTS, indicando quale periodo di osservazione biennale di superamento dei limiti dimensionali prescritti, gli esercizi 2018-2019 quale primo periodo di attenzione. Successivamente, il MLPS ribadiva sia le decorrenze che gli obblighi, distinguendo gli enti in trasmigrazione, tra i quali appunto le APS, dagli enti precedentemente non assoggettati al regime codicistico[9].

Ciò evidenziato, emerge il disallineamento della APS nel caso rappresentato, e la richiesta dell'ufficio territoriale del RUNTS del Lazio della relazione dell'organo di controllo al verificarsi del superamento dei limiti nel biennio 2022-2023.

L'organo di controllo, benché nominato successivamente, è comunque tenuto agli obblighi di verifica dell'osservanza della legge e dello statuto, di monitoraggio delle finalità di interesse generale, e di vigilanza sugli adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili anche per periodi precedenti la nomina. Nessun limite temporale è opponibile alla funzione di tutela verso i terzi che l'incarico di organo di controllo impone, anche se per periodi antecedenti la nomina. Va evidenziato che l'organo di controllo subentrante, tenuto a redigere la relazione, dovrebbe esplicitare i limiti conoscitivi derivanti dal periodo non presidiato direttamente.

Già con il primo verbale di insediamento l'organo di controllo, come peraltro suggerito dal documento "Verbali e procedure dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore" emanato dal CNDCEC nel giugno 2021, acquisisce informazioni circa l'assetto organizzativo e amministrativo-contabile dell'ente, valutando le caratteristiche, le dimensioni economiche, i libri e i documenti sociali e contabili dello stesso, evidenziando quindi eventuali omissioni, e chiedendo all'organo di amministrazione di adempiere prontamente ad eventuali mancanze.

L'organo di controllo, quindi, al fine di redigere la propria relazione da allegare al nuovo deposito del rendiconto dell'anno 2023 e anche dell'anno 2024, è tenuto, inoltre, alla osservanza delle attività indicate dal documento "Norme di comportamento dell'Organo di Controllo degli ETS" emanate dal CNDCEC nel dicembre 2020.

[8] MLPS, nota n.11560 del 2/11/2020.
[9] MLPS, nota direttoriale n. 14432 del 22/12/2023.

Si ritiene, in conclusione, che il bilancio dell'anno 2023 andrà sottoposto, unitamente alla relazione dell'organo di controllo, ad una nuova approvazione da parte dell'organo assembleare.

Quesito 6

Negli ETS l'organo di controllo di cui all'art 30, in caso di organo monocratico, deve, per legge, essere un revisore? Ad avviso di chi scrive la risposta dovrebbe essere affermativa e di seguito indico il razionale a supporto. Art. 30 CTS "…5. Ai componenti dell'organo di controllo si applica l'articolo 2399 del codice civile. I componenti dell'organo di controllo devono essere scelti tra le categorie di soggetti di cui all'articolo 2397, comma secondo, del codice civile. Nel caso di organo di controllo collegiale, i predetti requisiti (quindi quelli del 2397 c.c.) devono essere posseduti da almeno uno dei componenti".
Nel documento che ci guida del CNDCEC "Norme di comportamento dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore dicembre 2020, a pagina 7 punto 1.1, composizione dell'organo di controllo" è indicato che l' organo di controllo di cui all'art 30 del decreto 117 sia componibile da figure professionali, senza l'obbligo di un revisore, avendo come rimando l'art. 2397 c.c. che recita: "I componenti dell'organo di controllo devono essere scelti tra le categorie di soggetti di cui all'articolo 2397, comma secondo, del codice civile". Insomma, l'articolo 30 del CTS è interpretato considerando che il rimando all'art 2397 del c.c. sia di riferimento per la sola individuazione dei possibili componenti dell'organo di controllo. Questo contrasterebbe però con il capoverso successivo dello stesso art. 30 comma 5 del CTS: "Nel caso di organo di controllo collegiale, i predetti requisiti devono essere posseduti da almeno uno dei componenti". Ora, se già tutti i componenti devono essere scelti tra le categorie di soggetti di cui all'articolo 2397, comma secondo, c.c., perché si direbbe poi che almeno uno dei componenti debba possedere i predetti (e non ulteriori) requisiti? Tale indicazione non avrebbe senso, sarebbe come dire "tutti devono avere dei requisiti e uno (che è parte dei tutti) deve avere quei requisiti". Assumerebbe valore se avesse invece lo scopo di normare che la qualifica di revisore fosse richiesta ad almeno uno dei soggetti (sempre ex art. 2397 c.c.) "Almeno un membro effettivo ed uno supplente devono essere scelti tra i revisori legali iscritti nell'apposito registro".

Risposta

L'articolo 30, comma 5, del CTS dispone che i componenti dell'organo di controllo devono essere scelti tra le categorie di soggetti di cui all'articolo 2397, comma 2 del c.c. e, nel caso di organo di controllo collegiale, i predetti requisiti devono essere posseduti da almeno uno dei componenti. Dunque, non si ritiene che il rinvio all'art 2397, comma 2, implichi, in presenza di organo monocratico, che esso sia necessariamente un revisore legale.

A sostegno di tale interpretazione si pone la norma ETS 1.1., contenuta nel documento redatto dal CNDCEC[10], secondo cui il componente dell'organo monocratico o almeno uno dei componenti dell'organo collegiale, deve essere scelto fra gli iscritti:

- nella sez. A Commercialisti dell'albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili;
- nell'albo degli Avvocati;
- nell'albo dei Consulenti del lavoro;
- fra i professori universitari di ruolo, in materie economiche o giuridiche;
- fra gli iscritti nel registro dei Revisori legali.

La qualifica di revisore legale è dunque richiesta solo laddove al soggetto designato come organo di controllo sia affidato anche l'incarico di revisore legale dei conti.

Un ulteriore spunto di riflessione in tal senso proviene dalla giurisprudenza, in particolare dal decreto del Tribunale di Bologna, sezione d'impresa, del 23 maggio 2019 (RG 2328/2019), che ha affrontato la questione in riferimento alla S.r.l. In tale pronuncia, il Tribunale ha affermato che il richiamo, operato dall'articolo 2477, comma 4, c.c., alle disposizioni previste per le S.p.A. (e dunque anche all'articolo 2397 c.c.) debba essere interpretato tenendo conto delle peculiarità strutturali delle S.r.l., in particolare della possibilità di nominare un organo di controllo in forma monocratica, che non è necessariamente tenuto ad essere iscritto nel Registro dei Revisori legali. Se si accetta tale impostazione per le S.r.l, si può estendere il medesimo ragionamento agli enti del Terzo settore, i quali presentano tratti più affini alle S.r.l che alle S.p.A., data la prevalenza del fattore personale rispetto all'apporto di capitale.

[10] CNDCEC, Norme di comportamento dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore, dicembre 2020, norma ETS 1.1.

FORUM ETS: quesiti FISCALITÀ DIRETTA

Quesito 7

In caso di costituzione di ramo ETS da parte di un ente religioso, i costi promiscui tra il ramo e il resto delle attività come vanno ripartiti?

Risposta

Nel caso di costituzione di un ramo ETS da parte di un ente religioso, la gestione dei costi promiscui deve avvenire secondo quanto stabilito dall'art. 4, comma 3 del D. Lgs. 117/2017, secondo cui "devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all'articolo 13".

L'art. 13 del Codice del Terzo settore prevede, in aggiunta, l'obbligo di contabilità separata per gli enti che svolgono, oltre alle attività di interesse generale (art. 5), anche attività diverse (art. 6), e ciò vale anche per gli enti religiosi che costituiscono un ramo ETS.

Nella prassi possono essere utilizzati metodi diversi di ripartizione dei costi che a seconda delle tipologie delle attività svolte, riescano a rispettare maggiormente la logica dell'inerenza; in generale, è importante fare in modo che il metodo prescelto sia facilmente rinvenibile, e solitamente si consiglia di adottare un regolamento o procedura interna che ne descriva le modalità di applicazione al fine di rendere trasparente il metodo, anche in caso di contestazioni ad es. dall'Agenzia delle Entrate, evitando casi di soggettività in merito alla ripartizione dei costi; è necessario, dunque, fare in modo che la ripartizione sia tracciabile e giustificata attraverso documentazione interna a supporto della documentazione contabile (es. planimetrie, registri delle ore di lavoro, rendiconti finanziari, ecc.). In via esemplificativa le ripartizioni maggiormente utilizzate nella prassi sono le seguenti:

1. *Ripartizione per metri quadri:* se l'ETS e l'ente religioso condividono la stessa sede, i costi afferenti alla sede (affitto, bollette, manutenzione dell'immobile) possono essere ripartiti in base ai metri quadri occupati da ciascuna attività;
2. *Ripartizione per ore lavorate (costi del personale e collaboratori):* i dipendenti dedicati esclusivamente ad un'attività andranno allocati solamente sulla singola attività, mentre per coloro che prestano servizio sia per il ramo ETS sia per l'ente religioso, i relativi costi possono essere ripartiti in base alle ore effettivamente dedicate a ciascuna attività;
3. *Ripartizione in base alle entrate:* i costi promiscui (contabilità, amministrazione, ecc.) possono essere ripartiti in base alla percentuale di entrate di ciascuna attività rispetto al totale delle entrate dell'ente.

Tra i metodi sopra illustrati, quello che trova accoglimento da parte dell'Agenzia delle Entrate, anche se con riferimento al rapporto dei costi promiscui tra attività "istituzionale" e "commerciale" (art.144, c.4, D.P.R. n. 917/1986, articolo non espressamente disapplicato dal CTS), è il criterio di ripartizione dei costi promiscui in base alle entrate[11]. In particolare, con la risoluzione n. 86/E/2002 l'Agenzia evidenzia che gli enti non commerciali devono tenere una contabilità separata per l'attività commerciale e quella istituzionale, potendo utilizzare un unico piano dei conti che però distingua le due attività, e che le spese comuni siano ripartite tra le due attività al termine dell'esercizio, basandosi su un pro-rata determinato a consuntivo (non su stima iniziale). Al termine dell'esercizio si potranno, quindi, ripartire i costi promiscui rispetto alla percentuale di incidenza delle entrate riferite all'ente religioso ed a quelle riferite al ramo ETS, rispetto al totale delle entrate complessive. In ogni caso i criteri di ripartizione non sono imposti da una norma specifica, mentre diverse sono le disposizioni riguardanti la distinzione tra "attività di interesse generale" ed "attività diverse":

- *Codice del Terzo settore:* gli ETS devono garantire una contabilità separata per le attività di interesse generale, le attività diverse e quelle di raccolta fondi (art. 13, comma 6, CTS). Anche se non sono specificati i criteri di ripartizione dei costi promiscui, vige il principio generale di separazione e rendicontazione chiara delle spese riferibili a ciascuna attività.
- *OIC 35:* se un ETS svolge attività diverse, i costi devono essere ripartiti in modo razionale e sistematico; anche qui non sono indicati criteri rigidi, ma viene richiesto di adottare metodi di allocazione oggettivi e documentabili.
- *D.M. 5 marzo 2020 - Attività diverse degli ETS:* gli ETS possono svolgere attività diverse, purché siano separate e rendicontate in modo chiaro, usando criteri ragionevoli e verificabili per l'allocazione dei costi tra attività di interesse generale e attività diverse.

Quesito 8

Per le associazioni non sportive in 398/91 che si iscriveranno al RUNTS nel corso del 2025 e la cui iscrizione, salvo intoppi, diventa effettiva dopo 90 giorni dalla domanda (ad esempio presentazione della domanda l'11 aprile 2025, i 90 giorni sono al 09 luglio 2025), dopo l'autorizzazione della Commissione europea alle norme fiscali del Codice del Terzo settore, quali norme vanno applicate per l'esercizio 01/01/2025 – 31/12/2025?

Risposta

Ai sensi dell'art. 104 del CTS, le disposizioni fiscali contenute nel Titolo X hanno efficacia a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata rilasciata l'autorizzazione da parte della Commissione europea. Conferma di ciò si trova anche nell'art. 89 del CTS, che

[11] Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 86/E del 13/03/2002, quesito n.7.

stabilisce che le disposizioni del Titolo X acquistano efficacia a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di adozione della decisione di autorizzazione della Commissione europea e del decreto attuativo di cui all'art. 100, comma 2, necessario per garantire la conformità alla normativa europea sugli aiuti di Stato. Inoltre, l'art. 102, comma 2, lett. e), prevede l'abrogazione dell'art. 9-bis del D.L. 417/1991 – che estendeva l'applicazione della Legge 398/1991 alle associazioni senza fini di lucro – con efficacia anch'essa a decorrere dall'entrata in vigore delle nuove disposizioni fiscali.

L'art.8 del D.L. n. 84 del 17 giugno 2025 ha, infine, dato seguito alla "comfort letter" della DG Competition UE dell'8 marzo 2025, stabilendo la piena operatività del Titolo X del CTS a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025[12].

Pertanto, anche se un'associazione non sportiva in regime Legge 398/1991 perfeziona l'iscrizione al RUNTS nel 2025, per tutto l'anno d'imposta 2025 continuerà ad applicare il regime fiscale previsto dalla Legge 398/1991.

Quesito 9

Un ente non profit, non sportivo e non iscritto al RUNTS che applica la L. 398/91, dopo l'autorizzazione della Commissione europea, a quali regimi forfettari in tema di imposta sui redditi e IVA potrà accedere? Diversamente, valutando l'iscrizione al RUNTS?

Risposta

Al momento dell'entrata in vigore delle norme fiscali di cui al Titolo X del CTS, gli enti non commerciali, non sportivi, che fino a quel momento hanno applicato la Legge 398/1991, dovranno necessariamente adeguarsi al nuovo quadro normativo. Nel dettaglio, un ente non sportivo non iscritto al RUNTS che mantiene la qualifica di ente non commerciale ai sensi dell'art. 73 del TUIR, potrà accedere al regime forfetario previsto dall'art. 145 del TUIR, che non risulta abrogato dal CTS. Tale articolo prevede la determinazione forfettaria del reddito d'impresa, per gli enti che ai sensi dell'art.18 del D.P.R.600/1973 sono ammessi alla tenuta della contabilità semplificata, attraverso l'applicazione dei seguenti coefficienti di redditività come integrati nell'ammontare massimo dall'art.66 del TUIR e previsto dalle istruzioni dell'Agenzia delle Entrate - Redditi ENC 2025 relative al quadro RG, al rigo RG4:

a) attività di prestazioni di servizi:

[12] Il D.L. n. 84/2025, all'art. 8 (Decorrenza delle disposizioni fiscali del Terzo settore) dispone quanto segue: *1. Al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, sono apportate le seguenti modificazioni:*

a) all'articolo 101, comma 10, le parole: «di cui agli articoli 77, 79, comma 2-bis, 80 e 86» sono sostituite dalle seguenti: «di cui all'articolo 77»;

b) all'articolo 104, comma 2, le parole: «all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro» sono sostituite dalle seguenti: «a quello in corso al 31 dicembre 2025».

1) fino a € 15.493,71 , coefficiente 15 per cento;

2) da € 15.493,72 a € 500.000, coefficiente 25 per cento;

b) altre attività:

1) fino a € 25.822,84, coefficiente 10 per cento;

2) da € 25.822,85 a € 800.000, coefficiente 15 per cento.

Questa disposizione non ha riflessi ai fini IVA. Pertanto si dovranno applicare le disposizioni generali del D.P.R. 633/1972.

Diversamente, se l'ente decide di iscriversi al RUNTS, potrà accedere alle agevolazioni fiscali previste dal CTS. Più precisamente, se l'ente assume la qualifica di Associazione di Promozione Sociale (APS) o di Organizzazione di Volontariato (ODV), potrà applicare il regime previsto dall'art. 86 del CTS e a partire dal periodo di imposta 2026. Questo regime prevede la determinazione forfetaria del reddito (coefficiente di redditività pari al 3%, se APS, o dell'1% se ODV), alcune semplificazioni contabili e, in certi casi, agevolazioni ai fini IVA (esclusione o esonero).

Se invece l'ente si iscrive al RUNTS ma non rientra tra le APS o le ODV, potrà comunque accedere al regime forfetario dell'art. 80 del CTS, riservato agli ETS non commerciali. Anche questo regime consente una determinazione semplificata del reddito, attraverso coefficienti di redditività che variano in base ai ricavi e alla natura dell'attività (prestazioni di servizi o altre attività). In particolare:

a) attività di prestazioni di servizi:

1) ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 7 per cento;

2) ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 10 per cento;

3) ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 17 per cento;

b) altre attività:

1) ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 5 per cento;

2) ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 7 per cento;

3) ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 14 per cento.

Inoltre, tale regime prevede che coloro che esercitano l'opzione per la determinazione forfetaria del reddito di impresa sono esclusi dall'applicazione degli studi di settore e dei parametri e degli indici sintetici di affidabilità. Anche in questo caso non vi sono disposizioni agevolative ai fini IVA.

Si ricorda che gli artt. 80 e 86 del CTS sono applicabili dall'esercizio successivo a quello di ricezione dell'autorizzazione della Commissione europea, ovvero dal 2026. Pertanto, se

l'ente decidesse di iscriversi al RUNTS prima di tale momento, potrebbe continuare ad applicare la L. 398/1991 ai sensi dell'art 9-bis del D.L. 417/1991.

Quesito 10

È preferibile che una ONLUS acquisisca la qualifica di ETS o che proceda alla devoluzione del suo patrimonio?

Risposta

Per una ONLUS che intende adeguarsi alla riforma del Terzo settore, la soluzione generalmente più lineare e conveniente è quella di acquisire la qualifica di ETS, mediante adeguamento statutario e iscrizione al RUNTS. Questo percorso permette all'ente di mantenere la propria continuità giuridica e operativa, salvaguardando la propria storia, i rapporti in essere con gli enti pubblici e privati, il personale, i contratti e il patrimonio. Ulteriore elemento, di particolare importanza, è l'esclusione della devoluzione del patrimonio incrementale, dalla acquisizione della qualifica di ONLUS sino all'iscrizione nel RUNTS, prevista dall'art. 10, comma 1, lett. f) del D.Lgs. 460/1997, proprio perché l'ente prosegue l'attività in una forma giuridica coerente con le finalità originarie.

Diversamente, qualora la ONLUS non si iscriva al RUNTS, in base a quanto disposto dall'art. 101, comma 8 del Codice del Terzo settore, si configura un'ipotesi di scioglimento e conseguente devoluzione del patrimonio.

In tal caso, l'ente è tenuto a devolvere la differenza tra il patrimonio esistente alla data di perdita della qualifica ONLUS e quello esistente alla data in cui tale qualifica è stata acquisita con l'iscrizione presso la competente DRE dell'Agenzia delle Entrate (Anagrafe ONLUS). Tale devoluzione deve avvenire a favore di enti con finalità analoghe o per fini di pubblica utilità.

Lo stesso art. 101, comma 8 del CTS[13] prevede due eccezioni che individuano le ONLUS non soggette alla devoluzione:

- le ONLUS costituite in forma di trust;
- le ONLUS controllate da enti pubblici o da enti esclusi dall'iscrizione al RUNTS (come gli enti religiosi civilmente riconosciuti, i partiti politici, le fondazioni bancarie ecc.).

L'8 marzo 2025 la Direzione generale della concorrenza presso la Commissione europea ha comunicato in forma di pre-notifica l'avvio delle nuove misure fiscali degli ETS. A seguire il D.L. n. 84/2025 ha disposto l'entrata a regime del Titolo X del CTS a partire dal 1° gennaio 2026. Di conseguenza le ONLUS potranno attivare la procedura di iscrizione al RUNTS

[13] La disposizione del presente comma non si applica ai trust che hanno la qualifica di ONLUS e agli enti che hanno la qualifica di ONLUS controllati da enti pubblici o da enti di cui al comma 2 dell'articolo 4 del presente Codice.

entro e non oltre il 31 marzo 2026, fermo restando che – anche qualora la materiale iscrizione avvenga successivamente al 31 marzo - l'ente avrà qualifica ETS già a decorrere dall'1/1/2026.

Quesito 11

Nel corso di un evento culturale gratuito organizzato da una Fondazione ETS (già ONLUS) si raccolgono proventi da sponsorizzazione di imprese private a fronte dei quali si rilascia fattura in quanto tale attività rientra tra quelle comunque rilevanti ai fini IVA in base all'art. 4, c.5; inoltre pervengono contributi di enti pubblici a sostegno dell'iniziativa, nonché erogazioni di privati con rilascio di ricevuta. L'evento culturale rientra nelle attività di cui all'art. 5 ed è svolto non in forma di impresa ed entro i criteri di cui all'art. 79, c. 2 e 2bis e di conseguenza i ricavi con fattura relativi alle sponsorizzazioni non costituiscano componenti commerciali e quindi tassabili ai fini dell'II.DD.

Si chiede se sia corretta l'interpretazione di cui sopra e se ai fini IVA, oltre a quella sostenuta su acquisti specifici inerenti al servizio di pubblicità erogato (es. spese tipografia), su quali altre spese documentate con fattura (es. quella di un professionista che ha presentato una propria relazione durante l'evento) è possibile il recupero dell'imposta?

Risposta

Nel caso in esame, l'evento culturale gratuito rientra nelle attività di interesse generale di cui all'art. 5 del CTS. Tuttavia, i proventi da sponsorizzazione, seppure raccolti nell'ambito di tale iniziativa, costituiscono corrispettivi di natura commerciale in quanto sono da ricondurre ad una prestazione pubblicitaria resa a soggetti terzi a fronte di uno scambio in denaro. Ciò comporta, infatti, ai sensi dell'art. 6 del CTS la qualificazione di "attività diversa".

A tal proposito, ai fini fiscali, il dettato dell'art. 79 comma 5 del CTS[14], nel definire le modalità di individuazione di un ente fiscalmente commerciale, pone a confronto le entrate derivanti da attività non commerciali di cui all'art. 5 del CTS (attività di interesse generale) con quelle derivanti da attività commerciali di cui all'art. 6 del CTS *"fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione"*. Da tale previsione si evince in modo chiaro che le attività di sponsorizzazione sono ricomprese nel novero delle attività diverse di cui all'art. 6 del CTS e non tra le non commerciali, anche se correlate ad un'attività culturale

[14] Art. 79, c. 5, CTS: "*Si considerano non commerciali gli enti del Terzo settore di cui al comma 1 che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'articolo 5 in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo. Indipendentemente dalle previsioni statutarie gli enti del Terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di cui all'articolo 5, svolte in forma d'impresa non in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo, nonché le attività di cui all'articolo 6, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6, superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali.*"

gratuita. Di conseguenza, i relativi ricavi sono imponibili ai fini delle imposte sui redditi, anche se collegate a un evento con ingresso libero e senza scopo di lucro.

Ai fini IVA, la prestazione è sempre considerata attività commerciale in base all'art. 4, comma 5 del D.P.R. 633/1972, che qualifica come imponibili le prestazioni di servizi rese da enti non commerciali a fronte di corrispettivi, quando si tratta di pubblicità o sponsorizzazione. Per tale motivo, deve essere emessa fattura con IVA ordinaria, a prescindere dalla finalità sociale dell'evento.

Per quanto riguarda la detrazione dell'IVA sugli acquisti, il diritto alla detrazione è riconosciuto solo per le spese direttamente e specificamente riferibili alla prestazione pubblicitaria resa allo sponsor.

FORUM ETS: quesiti CONTABILITÀ e BILANCIO

Quesito 12

Considerata la norma di cui all'art. 83, comma 2, del D. Lgs. 117/2017 - che prevede la deduzione dal reddito complessivo netto delle liberalità erogate in favore di ETS, nel limite del 10 per cento - e considerato altresì il relativo trattamento a fini dichiarativi (indicazione nel Quadro RN), come devono essere contabilizzate tali erogazioni qualora effettuate da società? Più precisamente, esse devono transitare a conto economico, concorrere alla formazione dell'utile civilistico, e poi devono essere riprese a tassazione nel Quadro RF, prima di essere poi dedotte nel Quadro RN?

Risposta

In merito al quesito posto, una società di capitali si trova a seguire i seguenti passaggi:

- registrazione al conto economico delle liberalità effettuate, secondo il principio contabile OIC 12, alla voce oneri diversi di gestione - costi ed oneri diversi di natura non finanziaria – liberalità;
- ripresa in aumento al rigo RF17 del Modello Redditi SC di tutte le erogazioni liberali imputate al conto economico;
- inserimento al rigo RN6, col. 10, delle deduzioni IRES per erogazioni liberali dell'anno in favore di ETS, di cui al rigo RS290: in particolare, nel rigo RS290 vanno indicati, nelle colonne da 1 a 4, gli importi corrispondenti alle eccedenze di deduzione riportate dai precedenti periodi d'imposta, che residuano dal rigo RS290 del Modello Redditi SC relativo al precedente periodo d'imposta; in colonna 5 va indicato l'ammontare deducibile delle liberalità erogate nel presente periodo d'imposta. Infine, nel rigo RS291 vanno indicate, nelle colonne da 2 a 4, le eccedenze di deduzione di cui alle colonne da 2 a 4 del rigo RS290, per la quota non utilizzata a riduzione del reddito complessivo netto; in colonna 5 del rigo RS291 va poi indicata la deduzione di cui alla colonna 5 del rigo RS290, per la quota non utilizzata a riduzione del reddito complessivo netto. Tali importi sono utilizzabili nei periodi d'imposta successivi.

Quesito 13

In caso di riclassificazione del rendiconto (bilancio) da cassa a competenza che iter occorre seguire per la sua corretta redazione?

Risposta

Si premette che con la legge n. 104 del 2024 sono stati introdotti nuovi limiti dimensionali degli ETS per stabilire se ricorra l'obbligo di rendicontazione per cassa o per competenza; i dettami della norma decorrono dal bilancio relativo al primo esercizio finanziario

successivo a quello in corso al 3 agosto 2024[15]. Per gli ETS con esercizio coincidente con l'anno solare, la nuova disciplina si applica dal bilancio dell'esercizio 2025, a valere sulle entrate registrate nell'esercizio 2024 ovvero a quello successivo in caso di esercizio a cavallo.

Il passaggio dal rendiconto di cassa al rendiconto di competenza implica un adeguamento delle voci patrimoniali e reddituali, con la necessità di fornire un dettaglio sull'adeguamento contabile nella relazione di missione. La riclassificazione del rendiconto dal principio di cassa al principio di competenza implica il passaggio da un sistema basato sugli incassi e pagamenti effettivi (quindi meramente finanziari, per cassa) ad un sistema che registra le transazioni nel momento in cui si verificano, indipendentemente dal pagamento o dall'incasso (competenza). Questo cambiamento richiede alcuni passaggi chiave per garantire la corretta redazione del rendiconto:

1. Verifica delle voci e dei saldi iniziali: esaminare il rendiconto per cassa per identificare le voci già presenti e analizzare come queste si traducano in un bilancio per competenza. Alcuni saldi potrebbero non essere immediatamente riconducibili al sistema a competenza e richiedere un riequilibrio.

2. Rilevazione dei proventi e degli oneri a competenza: rilevare i ricavi e i costi nell'esercizio in cui effettivamente si verificano, non quando avviene il pagamento o l'incasso come si era fatto fino all'esercizio precedente. Andranno inoltre rilevati i ratei e i risconti.

3. Aggiornamento delle voci di bilancio: modificare la struttura del bilancio: rispetto al rendiconto per cassa, potrebbe essere necessario riorganizzare alcune voci per adattarle alla nuova modalità di redazione del bilancio, in linea con le disposizioni del D.M. del 5 marzo 2020 e le linee guida OIC.

4. Adattamento del piano dei conti: rivedere il piano dei conti per allinearlo al nuovo metodo di rilevazione. Il piano dei conti per il rendiconto per cassa potrebbe essere differente rispetto a quello richiesto per la competenza, con l'aggiunta di nuove voci legate, ad esempio, alle poste da ratei, risconti e debiti/crediti.

[15] In tale data è entrata in vigore la legge n.104 del 4 luglio 2024 che ha fornito nuove disposizioni in materia di politiche sociali e di enti del Terzo settore, tra le quali i nuovi limiti dimensionali degli ETS per la predisposizione dei rendiconti. In particolare, per gli ETS privi di personalità giuridica, il limite per redigere il rendiconto per cassa (in forma semplificata) anziché il bilancio completo (stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione) è stato innalzato a 300.000 euro di entrate, rendite, proventi o entrate comunque denominate (da 220.000 euro). Inoltre, è stato introdotto un nuovo limite di 60.000 euro, al di sotto del quale tutti gli ETS (con o senza personalità giuridica) possono redigere un rendiconto per cassa ulteriormente semplificato, in forma aggregata (il cui schema attualmente non è ancora disponibile).

5. Riconciliazione dei saldi: riconciliare i saldi tra cassa e competenza: sarà necessario fare una riconciliazione tra il rendiconto per cassa e il bilancio per competenza, verificando le voci che, pur non essendo state registrate nella contabilità per cassa, risultano di competenza dell'esercizio.

6. Assicurare la continuità dei dati comparativi: se occorre confrontare i dati con il periodo precedente, si dovrà riportare i dati storici in modo omogeneo, in modo che siano comparabili con quelli dell'esercizio in corso. Questo può comportare una riclassificazione retroattiva delle voci, qualora fosse necessario.

Quesito 14

In caso di riclassificazione di una voce del rendiconto o bilancio occorre darne informativa?

Risposta

L'OIC ha rinviato a un successivo approfondimento (Post Implementation Review), l'individuazione di criteri classificatori unitari, richiamando nel frattempo le definizioni recate dal Glossario contenuto nell'allegato al D.M. del 5 marzo 2020 e la regola della trasparenza informativa (disclosure) da parte degli enti in ordine al criterio di classificazione adottato.

Dunque, nel caso in cui un ente proceda alla riclassificazione di una voce del rendiconto rispetto all'esercizio precedente, è opportuno fornire un'adeguata informativa, al fine di garantire la trasparenza, la chiarezza e la comparabilità dei dati contabili nel tempo. A tal proposito, le linee guida del CNDCEC in materia di bilancio degli Enti del Terzo settore richiamano due principi fondamentali:

- Conformità: ove possibile, l'ente dovrebbe attenersi alle già richiamate definizioni contenute nel Glossario allegato al D.M. del 5 marzo 2020 (che rappresenta un utile riferimento classificatorio per le voci dei rendiconti);

- Trasparenza informativa (disclosure): qualora permangano aree di incertezza interpretativa (soprattutto nella fase transitoria attuale, in attesa del completamento della Post Implementation Review da parte dell'OIC), è necessario che l'ente espliciti il criterio adottato per la classificazione delle voci, in particolare per quelle a contenuto incerto o variabile. Questa disclosure può essere realizzata nella sezione facoltativa "Altre informazioni in calce al rendiconto" per i rendiconti per cassa oppure, in caso di rendicontazione secondo il principio di competenza, nella nota integrativa.

In caso di riclassificazione delle voci, quindi, è necessario indicare quali voci sono state modificate rispetto all'esercizio precedente, specificando la motivazione della variazione, descrivendo gli effetti della riclassificazione a confronto con l'esercizio precedente, indicando se i dati dell'anno precedente sono stati riclassificati (per rendere possibile un

confronto omogeneo) o, se i valori dell'esercizio precedente sono rimasti invariati, indicando la motivazione della mancata riclassifica secondo i nuovi criteri adottati.

Quesito 15

Tutti i costi e ricavi di natura commerciale (es. consulenze, sponsorizzazioni, vendita di gadget e-commerce), rilevanti ai fini IRES, devono essere necessariamente classificati nell'area B) Attività Diverse del rendiconto di gestione o possono essere ricompresi in altre aree quali la A) attività di interesse generale? Quali implicazioni comporta un'errata classificazione tra le differenti aree?

Risposta

All'interno delle disposizioni normative si può desumere la mancata coincidenza tra la suddivisione commerciale e non commerciale, ai fini fiscali, e le diverse tipologie di attività identificate nello schema del rendiconto di gestione. I componenti economici positivi e negativi dovrebbero essere classificati nelle varie aree in funzione della natura dell'attività che li genera, a prescindere dalla "classificazione fiscale". Sinteticamente i riferimenti normativi possono essere i seguenti:

- il D.M. del 5 marzo 2020, all'interno del Glossario in cui vengono definite le varie sezioni del rendiconto di gestione[16]: nella descrizione dei componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'art. 5 del CTS ed i componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività diverse di cui all'art. 6 del CTS, si evidenzia: "*indipendentemente dal fatto che queste* (attività) *siano state svolte con modalità non commerciali o commerciali*". Ad avvalorare questo principio, si evidenzia la presenza nell'area delle attività di interesse generale del rendiconto, proventi da quote associative (punto 1, lett. A), ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori (punto 3) e ricavi per prestazioni e cessioni a terzi (punto 7). Si trovano, quindi, nella medesima sezione proventi e ricavi afferenti, rispettivamente, ad attività non commerciali e commerciali.
  - il CTS all'art. 79: si desume che sono commerciali le attività d'interesse generali aventi natura corrispettiva, qualora non si rispettino i limiti del c. 2-bis (i ricavi superino di oltre il 6 % i relativi costi per ciascun periodo di imposta e per non oltre tre periodi d'imposta consecutivi). Quindi, indipendentemente dalle operazioni che li generano tali attività avranno una rilevanza fiscale.

[16] D.M. n. 36/2020, Glossario sulle poste di bilancio, rendiconto gestionale. Nello specifico è illustrato "*Costi e oneri/Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale – componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 2 agosto 2017, n. 117 e s.m.i., indipendentemente dal fatto che queste siano state svolte con modalità non commerciali o commerciali*". Allo stesso modo è espresso che "*Costi e oneri/ricavi, rendite e proventi da attività diverse - componenti negativi/positivi di reddito derivanti dallo svolgimento delle attività diverse di cui all'art. 6 del decreto legislativo 2 agosto 2017, n. 117 e successive modificazioni ed integrazioni, indipendentemente dal fatto che queste siano state svolte con modalità non commerciali o commerciali*".

- il CTS all'art. 87 c. 1 lett. b): è previsto che gli ETS non commerciali devono, a pena di decadenza dei benefici fiscali *"in relazione alle attività svolte con modalità commerciali, di cui agli articoli 5, 6 e 7, tenere le scritture contabili previste dalle disposizioni di cui all'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, anche al di fuori dei limiti quantitativi previsti al comma 1 del medesimo articolo."* Pertanto, anche in questo caso si conferma la possibilità di ravvisare all'interno di categorie di attività d'interesse generale, attività diverse e operazioni di raccolta fondi, e quindi componenti economici positivi e negativi, sia di natura commerciale che non commerciale.

L'errata iscrizione di componenti economici nelle diverse aree del rendiconto di gestione, in particolare nell' area B) alle attività diverse, comporta:

1) una rappresentazione in bilancio dell'attività svolta dall'ente non adeguata, fornendo quindi informazioni non adeguate circa l'apporto di ogni area al risultato complessivo della gestione;

2) una modifica della grandezza che concorre alla definizione di secondarietà delle attività diverse, correndo il rischio di superare i parametri del D.M. n. 107/2021 e, nel caso peggiore, di cancellazione dal RUNTS;

3) un'errata indicazione nella relazione di missione (o in calce al rendiconto per cassa o nella nota integrativa al bilancio) delle *informazioni e i riferimenti in ordine al contributo che le attività diverse forniscono al perseguimento della missione dell'ente e l'indicazione del carattere secondario e strumentale delle stesse*."[17].

4) una difformità circa i riferimenti nella relazione dell'organo di controllo (e o del revisore legale) tenuto a vigilare sul rispetto dell'art. 6) del CTS e sulla conformità del bilancio alle linee guida.

Quesito 16

Nel Rendiconto gestionale di un ente che svolge unicamente attività di interesse generale, per imputare oneri/costi necessari al supporto organizzativo generale dell'ente (esempio costi per l'organo di controllo, costi del personale ...) è corretto utilizzare la sottovoce E) Costi e oneri di supporto generale oppure la sottovoce A) Costi e oneri da attività di interesse generale?

Risposta

[17] D.M. n. 36/2020, Mod.C, Relazione di missione, punto 21), *informazioni e riferimenti in ordine al contributo che le attività diverse forniscono al perseguimento della missione dell'ente e l'indicazione del carattere secondario e strumentale delle stesse;*

Le entrate/ricavi e le uscite/costi da supporto generale fanno riferimento, rispettivamente, ad oneri e proventi che non hanno trovato diretta allocazione nelle sezioni precedenti ovvero nell'ambito delle "attività di direzione e gestione", in quanto riferite ad attività che operano trasversalmente a sostegno della gestione complessiva; il presupposto circa la allocazione in questa sezione è la presenza di "multiattività" segmentabile nelle diverse aree del rendiconto per cassa (ad esempio, attività di interesse generale e attività diverse). Si tratta, in sostanza, dell'attività di direzione e di conduzione dell'ente che garantisce il permanere delle condizioni organizzative di base che ne assicura la continuità.

Considerati i presupposti di cui al paragrafo precedente, in quest'area possono trovare allocazione, ad esempio, presso la voce n. 4) "Personale", le uscite per le risorse umane impiegate nella gestione amministrativo-contabile complessiva dell'ente (contabilità generale, analitica, bilancio, controllo di gestione e tesoreria); viceversa, le uscite per il personale (anche in distacco presso l'ente e sempreché il distacco generi oneri a suo carico) dedicato alla rendicontazione di progetti di gestione delle risorse del 5 per mille, troveranno allocazione presso la voce 4) della sezione A.

Nella voce di entrata n. 1), troveranno collocazione gli incassi da rifusione degli oneri per il personale distaccato presso altri enti, o "comandato" presso altri enti.

Per taluni ETS concentrati su una singola attività di interesse generale, è prassi comune imputare le entrate e le uscite di struttura generale direttamente alla sezione A.

Quesito 17

Si chiede di fornire informazioni sul trattamento contabile dei contributi ottenuti a seguito della partecipazione di un ETS a bandi/progetti pubblici e privati con durata pluriennale, in particolare il tema dell'utilizzo delle riserve vincolate.

Risposta

Per rispondere al quesito si fornisce un esempio pratico, supponendo che l'Ente sia capofila del progetto.

L'anno **N** l'ETS riceve un anticipo/percentuale del contributo legato al progetto X e procede alle seguenti registrazioni:

- Disponibilità liquide a Riserve vincolate destinate da terzi -----> INCASSO DEL CONTRIBUTO TOTALE DA PARTE DEL CAPOFILA DEL PROGETTO

- Riserve vincolate destinate da terzi a Disponibilità liquide -----> IPOTESI DI TRASFERIMENTO DI QUOTE DEL CONTRIBUTO AI PARTNER DI PROGETTO

Nel corso dell'anno N vengono sostenuti i costi su tale progetto, e viene utilizzata una contabilità analitica per centri di costo. Al termine dell'anno N vengono valorizzati i ratei

attivi per un importo pari al valore dei costi sostenuti sul progetto interessato, in contropartita verranno rilevati, per pari importo, i proventi:

- Ratei Attivi a Provento del rendiconto gestionale ("Contributi da soggetti privati" o "Contributi da enti pubblici")

Lo stesso procedimento verrà utilizzato nell'anno **N+1**, dunque la valorizzazione dei ratei attivi avviene progressivamente negli anni. Anche le riserve vincolate destinate da terzi continueranno ad essere valorizzate con i successivi accrediti legati al progetto.

Terminato il progetto ed effettuate tutte le verifiche da parte dell'ente finanziatore, al 31/12 dell'anno **N+2**, verrà rilasciata la riserva in contropartita al rateo, determinandone la sua chiusura.

Questo trattamento contabile ha delle conseguenze sul patrimonio dell'ente, che subisce variazioni tra un anno e l'altro, soprattutto considerando l'eventuale trasferimento di riserve dal capofila ai partner di progetto.

L'utilizzo, al posto della riserva, dei debiti per erogazioni liberali condizionate, secondo quanto descritto dall'OIC 35, potrebbe essere una soluzione alternativa ma è controverso in quanto vengono menzionati i donatori e le erogazioni liberali che non riguardano la casistica sopra esposta. Inoltre, i debiti per erogazioni liberali condizionate verrebbero ampiamente valorizzati non rappresentando in modo veritiero e corretto la situazione dell'ente (raramente una volta vinto il progetto, a meno che non ci siano errori sull'intera rendicontazione, viene richiesta la restituzione all'ente dell'intero importo).

Quesito 18

Una Fondazione che riceve in donazione un bene periziato, avendo la contabilità per cassa e con ricavi inferiori a 60.000 euro, dove deve indicare nel bilancio riclassificato RUNTS il valore del bene (non avendo l'obbligo di rappresentare lo stato patrimoniale)?

Risposta

In linea generale l'ente che applica il criterio per cassa non è tenuto alla redazione dello stato patrimoniale. Si fa presente come il criterio determinante per l'applicazione della contabilità per cassa sia l'importo dei ricavi e non il valore delle immobilizzazioni. Nel caso l'ente riceva un bene in donazione, occorre valutare se il bene oggetto di donazione abbia una rilevanza che incida in modo significativo sulla rappresentazione della situazione patrimoniale dell'ente: in caso affermativo, pur non essendoci l'obbligo formale, potrebbe essere opportuno per l'ente redigere la situazione patrimoniale in forma "volontaria" (ancorché al di fuori dei modelli di pertinenza in base al volume delle entrate). In tal modo l'ente garantirà una rappresentazione patrimoniale completa, contemplando il valore del bene donato nel rendiconto. Infine, in caso di redazione del rendiconto per cassa, la donazione verrà indicata nella sezione delle entrate non monetarie o nelle annotazioni

integrative, con un paragrafo dedicato con l'indicazione del valore stimato del bene, anche ai fini del registro cespiti, l'utilizzo che ne verrà fatto, i riferimenti della perizia.

FORUM ETS: quesiti IVA

Quesito 19

In caso di costituzione di ramo ETS da parte di un ente religioso, la dichiarazione IVA rimane unitaria? O è necessario predisporre due moduli dentro la stessa dichiarazione?

Risposta

La costituzione di un ramo ETS di un ente religioso non presuppone la "costituzione" di un nuovo soggetto giuridico (titolare di un nuovo C.F. e di una P.I.), bensì la "costituzione" di un patrimonio destinato con tenuta delle scritture contabili separate[18].

Se l'attività dell'ente religioso è non commerciale, come in genere dovrebbe essere, mentre l'attività del ramo è commerciale, la dichiarazione IVA riporterà i dati riferiti all'attività del ramo (al pari dei casi in cui l'ente svolge contemporaneamente un'attività non commerciale e un'altra commerciale).

Quesito 20

Che relazione c'è tra il regime forfetario IVA previsto dall'art. 86 del D.Lgs. n. 117/2017 e il regime previsto dall'art. 5, commi 15-quinquies e sexies, D.L. n. 146/2021?

Risposta

Entrambi i regimi forfetari riguardano unicamente ODV ed APS.

Tuttavia, il regime forfetario di cui all'art. 86 del D.Lgs. n. 117/2017 (CTS) entra in vigore con la piena operatività del Titolo X del CTS[19]; inoltre, esso riguarderà sia l'IVA che l'imposta sui redditi.

Invece, il regime forfetario di cui all'art. 5, comma 15-quinquies, D.L. n. 146/2021 è entrato in vigore il 1° gennaio 2024 e resterà in vigore fino all'operatività del Titolo X del CTS; esso riguarda unicamente l'IVA[20].

Preme evidenziare che i due regimi si fondano su presupposti distinti; tuttavia, a determinate condizioni, gli enti che già applicano il regime forfetario IVA, di cui al citato art. 5, comma 15-quinquies, potranno applicare il nuovo regime forfetario (riferito anche all'IVA), di cui all'art. 86 CTS, quando entrerà in vigore, ossia potranno operare in "continuità", almeno per ciò che concerne il regime IVA di riferimento.

Quesito 21

[18] Art. 4, comma 3, D.Lgs. n. 117/2017.
[19] Stante l'attuale formulazione dell'art. 104, comma 2, D.Lgs. n. 117/2017, così come modificato dall'art. 8, comma 1, lett. b) D.L. n. 84/2025, in corso di conversione, il Titolo X entrerà in vigore nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025: si consideri la nota n. 12.
[20] Art. 1, comma 683, L. n. 234/2021.

A quali adempimenti sono tenuti ODV ed APS che vogliano optare per l'applicazione del regime forfettario di cui all'articolo 1, commi da 58 a 63, della legge 23/12/2014, n. 190?

Risposta

In premessa occorre evidenziare che l'Agenzia delle Entrate ha precisato come il regime in argomento sia di tipo "opzionale" e, pertanto, il contribuente (ODV ed APS) potrà avvalersi di tale regime forfetario IVA al ricorrere delle condizioni previste dalla norma[21].

Dunque, nel modello di dichiarazione IVA 2025, periodo d'imposta 2024, è stato introdotto il rigo VO18, proprio con riferimento all'esercizio dell'opzione in commento in merito al periodo d'imposta 2024[22].

Preme sottolineare come nulla è stato specificato in merito al periodo di validità dell'opzione: annuale oppure altro periodo (es. triennale)[23].

Pertanto, sembra prudente verificare per l'anno in corso (2025), ed eventualmente per gli anni successivi, in assenza della piena operatività del Titolo X del D.Lgs. n. 117/2017[24], l'obbligo di compilare il rigo VO18 della Dichiarazione IVA dell'anno di riferimento.

L'ente che opta per tale regime dovrà[25]:

- emettere le fatture (elettroniche), seppur senza addebitare l'IVA in rivalsa (e non potrà detrarre l'IVA sulle fatture di acquisto);
- numerare e conservare le fatture di acquisto e le bollette doganali, nonché certificare telematicamente i corrispettivi e conservare i relativi documenti;
- integrare le fatture per le operazioni di cui risulti debitore d'imposta, con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, da versare entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

Al contempo, l'ente sarà esonerato[26]:

- dall'obbligo di versamento dell'IVA (a meno di quanto detto in precedenza);

---

[21] Camera dei Deputati, Risposta 6 dicembre 2023, n. 5-01705. Risposte al Telefisco 19 settembre 2024. Assonime, Circolare 25 marzo 2025, n. 6.

[22] Nelle istruzioni al Modello IVA 2025, periodo d'imposta 2024 (pag. 55) si legge:
«***Regime speciale organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale – Art. 5, comma 15-quinquies, decreto- legge n. 146 del 2021***
Rigo VO18, la casella 1 deve essere barrata dalle organizzazioni di volontariato e dalle associazioni di promozione socia le che hanno optato, nell'anno 2024, per l'applicazione del regime previsto dall'art. 1, commi da 54 a 63, della legge n. 190 del 2014».

[23] Si veda la dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti, di cui all'art. 36-bis del D.P.R. n. 633/1972, il quale sancisce che: «*La comunicazione di avvalersi della dispensa dagli adempimenti relativi alle operazioni esenti dev'essere fatta nella dichiarazione annuale relativa all'anno precedente o nella dichiarazione di inizio dell'attività ed ha effetto fino a quando non sia revocata e in ogni caso per almeno un triennio. La revoca deve essere comunicata all'Ufficio nella dichiarazione annuale ed ha effetto dall'anno in corso*».

[24] DL n.84/2025 art.8 comma 1 lett. b)

[25] Agenzia delle Entrate, Circolare 25 febbraio 2022, n. 5/E, § 2.

[26] Agenzia delle Entrate, Circolare 25 febbraio 2022, n. 5/E, § 2.

- dal presentare le liquidazioni periodiche IVA (LIPE);
- dal presentare la dichiarazione IVA (stante quanto detto in precedenza, in merito all'esercizio dell'opzione).

Quesito 22

Quali sono le semplificazioni in materia IVA previste dall'articolo 86 del Codice del Terzo settore?

Risposta

Si ribadisce che il regime forfetario in commento entrerà in vigore con la piena operatività del Titolo X del CTS[27].

Dunque, tale regime sostituirà il regime forfetario (transitorio) di cui all'art. 5, comma 15-quinquies, D.L. n. 146/2021.

Il regime forfetario riguarderà unicamente ODV ed APS[28].

L'ente che opterà per tale regime sarà esonerato[29]:

- dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili;
- dall'operare le ritenute alla fonte;
- dall'obbligo di versamento dell'IVA e dall'effettuare gli adempimenti IVA (a meno di quanto si dirà di seguito e considerato il fatto che la comunicazione dell'opzione in commento potrà avvenire con la dichiarazione annuale IVA);

Tuttavia, l'ente dovrà[30]:

- emettere le fatture (elettroniche), seppur senza addebitare l'IVA in rivalsa (e non potrà detrarre l'IVA sulle fatture di acquisto);
- conservare i documenti ricevuti ed emessi;
- osservare talune norme IVA con riferimento alle cessioni intracomunitarie e agli acquisti di beni intracomunitari[31];
- applicare il regime della territorialità IVA delle prestazioni di servizi ricevuti da soggetti non residenti o rese dagli stessi[32];
- applicare il regime proprio delle importazioni, esportazioni e delle operazioni ad esse assimilate, senza poter effettuare importazioni secondo il regime dei cc.dd. esportatori abituali[33];

[27] Art. 104, comma 2, D.Lgs. n. 117/2017 così come modificato dall'art. 8, comma 1, lett. b), D.L. n. 84/2025 (si consideri anche la nota n. 19). Il regime in commento riguarderà sia l'IVA che l'imposta sui redditi. Si veda anche la trattazione del secondo quesito.
[28] Art. 86 D.Lgs. n. 117/2017.
[29] Art. 86, commi 2, 5, 6 e 8, D.Lgs. n. 117/2017.
[30] Art. 86, comma 5, 7, 8 e 9, D.Lgs. n. 117/2017.
[31] Art. 41, comma 2-bis, D.L. n. 331/1993. Art. 38, comma 5, lett. c), D.L. n. 331/1993.
[32] Artt. 7-ter e ss. D.P.R. n. 633/1972.

- emettere od integrare le fatture per le operazioni di cui risulti debitore d'imposta, con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, da versare entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni;
- numerare e conservare le fatture di acquisto e le bollette doganali, nonché certificare telematicamente i corrispettivi e conservare i relativi documenti.

Quesito 23

Al fine di limitare gli aggravi amministrativi legati alle novità IVA circa gli artt. 4 e 10 del D.P.R. 633/72, introdotte dal D.L. n. 146/2021 (esenzione per operazioni in passato non rilevanti ai fini IVA, ad esempio le prestazioni a titolo oneroso ad associati), gli enti non profit e gli ETS possono avvalersi della dispensa dagli adempimenti IVA ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. 633/1972?

Risposta

È necessario premettere che il regime in commento entrerà in vigore dal 1° gennaio 2026, per effetto di diversi rinvii[34].

Stante il tenore della norma, tale regime IVA è obbligatorio e riguarda tutti gli enti non profit di tipo associativo (iscritti e non iscritti al RUNTS)[35].

In generale, a decorrere dal 1° gennaio 2026, talune operazioni effettuate dagli enti in argomento che, ad oggi, risultano non rilevanti ai fini IVA, saranno invece rilevanti IVA e, al ricorrere di determinate condizioni, saranno esenti[36].

Pertanto, tali enti, a decorrere dal 1° gennaio 2026, si troveranno, da un lato, ***(i)*** a dover attivare una partita IVA e, dall'altro, ***(ii)*** a dover osservare gli adempimenti IVA ancorché, nella sostanza, l'attività svolta risulti immutata rispetto al passato.

In generale, tali enti dovranno: ***(i)*** emettere le fatture riferite alle operazioni in commento; ***(ii)*** conservare le fatture; ***(iii)*** tenere i registri IVA; ***(iv)*** presentare le liquidazioni periodiche IVA (LIPE); ***(v)*** presentare la dichiarazione IVA.

Tuttavia, gli enti potranno optare per la c.d. dispensa dagli adempimenti IVA, di cui all'art. 36-bis del D.P.R. n. 633/1972, come, tra l'altro, chiarito dall'Agenzia delle Entrate[37].

Pertanto, in caso di esercizio dell'opzione, l'ente:

---

[33] Art. 8, comma 1, lett. c), e comma 2, D.P.R. n. 633/1972.
[34] Art. 1, comma 683, L. n. 234/2021. Art. 3, comma 10, D.L. n. 202/2024.
[35] Art. 4, comma 4, D.P.R. n. 633/1972. Art. 10, commi 4, 5 e 6, D.P.R. n. 633/1972. Agenzia delle Entrate, Circolare 25 febbraio 2022, n. 5/E, § 2.
[36] Agenzia delle Entrate, Circolare 25 febbraio 2022, n. 5/E, § 2.
[37] Agenzia delle Entrate, Circolare 25 febbraio 2022, n. 5/E, § 2. Camera dei Deputati, Risposta 6 dicembre 2023, n. 5-01705.

- dovrà darne preventiva comunicazione con la dichiarazione IVA riferita all'anno precedente a quello di opzione (quadro VO);
- sarà dispensato dall'obbligo di fatturazione e di registrazione delle sole operazioni esenti;
- dovrà emettere le fatture riferite alle altre operazioni eventualmente effettuate e le dovrà registrare;
- dovrà registrare le fatture di acquisto e dovrà osservare gli altri obblighi stabiliti dal D.P.R. n. 633/1972, ivi compreso l'obbligo di rilasciare la fattura quando richiesta dal cliente.

Preme evidenziare, però, che tale opzione comporterà l'indetraibilità assoluta dell'IVA relativa agli acquisti e alle importazioni effettuate, anche riferiti alle operazioni imponibili eventualmente effettuate dall'ente[38].

[38] Art. 36-bis, comma 2, D.P.R. n. 633/1972.