



Fossati Massimiliano

Iscritto all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Firenze al n. 1176/a
Revisore dei Conti n. 86312 Decreto Ministeriale 27/07/1999 Gazzetta Ufficiale n. 77 del 28/09/1999
Iscritto nell'Albo dei Cons. Tecnici del Tribunale di Firenze al n. 6574
Mediatore Professionista

26/03/2025

Ai gentili clienti e Loro Sedi

Proroga del regime di esenzione IVA per gli enti terzo Settore

Gentile cliente, con la presente desideriamo ricordarLe che il decreto **Milleproroghe** (decreto legge 202 in Gazzetta Ufficiale del 27 dicembre 2024) ha posticipato al **1° gennaio 2026** l'applicazione del nuovo **regime di esenzione (e non più di esclusione) Iva per le attività rese dagli enti del Terzo settore ai propri associati**. Il riferimento è, in particolare, alle cessioni e prestazioni effettuate dietro pagamento di specifici corrispettivi o contributi a favore di soci e tesserati, come da finalità istituzionali, da parte di associazioni politiche, sindacali, di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extrascolastica della persona, cessioni e prestazioni che **fino a gennaio 2026 risultano ancora escluse dall'Iva**, e quindi non rilevanti ai fini di tale imposta. Il **passaggio dal regime di esclusione a quello di esenzione Iva, inizialmente previsto per il 1° gennaio 2025**, comporterà **nuovi oneri per molti enti di tipo associativo, tra cui l'apertura della partita Iva e l'obbligo del registratore di cassa**. In sostanza, dal 1° gennaio 2026 gli enti di tipo associativo che svolgono **attività di prestazione di servizi o cessione di beni nei confronti dei propri associati dovranno aprire la partita Iva: questo tipo di attività, infatti, diventerà rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto**.

Premessa

Le modifiche che entreranno in vigore dal 1° gennaio 2026 riguarderanno le operazioni effettuate dagli enti associativi non commerciali nei confronti dei propri soci che fino ad oggi erano **escluse** dall'ambito IVA.

Dal 1° gennaio 2026 i servizi prestati ed i beni ceduti dagli enti nei confronti dei soci saranno **esenti** (e non più **escluse**) IVA.

La distinzione non è di poco conto perché nella pratica **significa che anche e tutti gli enti del terzo settore dovranno dotarsi di partita IVA** e che non sarà più possibile rilasciare semplici ricevute **non fiscali** per le entrate da corrispettivi specifici.

Quindi, anche detti enti dovranno emettere fattura elettronica – esente da IVA – nei confronti dei loro soci a fronte del pagamento di corrispettivi specifici, di contributi e di quote supplementari.

In alternativa, potranno dotarsi di un registratore di cassa ed emettere scontrini fiscali (sempre in esenzione IVA).

Osserva

Il quadro normativo di riferimento: l'iva nel Terzo settore

Il decreto legge n. 146 del 2021, con l'articolo **5, comma 15-quater**, ha modificato l'art. **4 del DPR 633/72 ("Decreto Iva")**, riscrivendone integralmente il testo il quale ha disposto che le disposizioni contenute fossero integralmente da ricomprendersi nel novero delle prestazioni **"oggettivamente" in Iva**, alcune nel regime di **"esenzione" ex art. 10 Dpr. 633/72** mentre altre confluite direttamente nel regime di **"imponibilità"**, con evidenti conseguenze in termini di operatività e ricadute fiscali per gli enti cd. del "terzo settore".

In sintesi, la precedente formulazione normativa considerava le attività di prestazione di servizi che caratterizzano molte tipologie di enti **escluse** dall'ambito di applicazione dell'Iva (cui, come noto, non doveva conseguire nessuna tipologia di adempimento fiscale).

Con la nuova formulazione, invece, tali attività rientrano a pieno titolo nell'ambito di applicazione dell'Iva e possono classificarsi di volta in volta come:

- **esenti** (rilevanti ai fini Iva e dei relativi adempimenti senza però essere **gravate dell'imposta** in relazione alla particolare natura dell'attività o dell'ente che la realizza)
- **imponibili** (rilevanti ai fini Iva e dei relativi adempimenti e gravati dell'imposta, applicata sulla base della aliquota prevista dalla normativa in relazione all'attività svolta).

Le modifiche.

La nuova formulazione dell'articolo 4 del D.P.R. 633/1972 ha eliminato le previsioni di **esclusione** ai fini IVA delle seguenti attività:

- cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati e partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici o di contributi supplementari anche in conformità alle finalità istituzionali dell'ente;
- cessioni delle pubblicazioni effettuate prevalentemente ai propri associati;

- l'attività di somministrazione di alimenti e bevande effettuata dalle associazioni di promozione sociale (APS).

Ne consegue come effetto generale che le suddette attività sono da assoggettarsi a IVA a prescindere dal fatto che l'ente sia senza scopo di lucro prevedendo, comunque, specifiche fattispecie di esenzione nel caso di svolgimento di attività di interesse pubblico.

Osserva

Il citato decreto trae origine da una procedura di infrazione attivata a carico del nostro Paese da parte della Commissione Europea (n. 2008/2010); a tal fine, il Governo italiano è intervenuto con il Decreto Legge (DL 21.10.2021 n. 146, convertito, con modificazioni, dalla L. 17.12.2021 n. 215) di modifica dell'art. 4, D.P.R. 633/72 sancendo la rilevanza ai fini iva di una serie di attività che attualmente, per gli enti non lucrativi di tipo associativo e per le società sportive dilettantistiche, sono considerate **"escluse"** dall'imposta e scevre dai rispettivi adempimenti certificativi.

La modifica, inizialmente prevista con decorrenza dal 21.12.2021, per effetto dell'art. 3, comma 12-sexies del DL 30.12.2023 n. 215, convertito, con modificazioni, dalla L. 23.2.2024 n. 18, si deve considerare applicabile a partire dal 1.1.2025 e ulteriormente prorogata al 2026.

Nello specifico, l'articolo 4 del "Decreto Iva":

- al **comma 4** qualifica come **non commerciali** le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in conformità alle finalità istituzionali da parte di associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di formazione sociale e di formazione extrascolastica della persona nei confronti di soci, associati o partecipanti, di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali;
- al **comma 5**, dove sono enumerate le attività in ogni caso commerciali, sono previste due deroghe, una riferita alla cessione di proprie pubblicazioni, effettuate prevalentemente agli associati, da parte degli enti associativi sopra menzionati e l'altra riferita alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dai partiti politici rappresentati nelle assemblee nazionali e regionali.

Osserva

Il **comma 6** del citato art. 4 prevede invece che per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art. 3, comma 6, lettera e) della legge n. 287 del 1991, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno, **non si considera commerciale**, anche se effettuata verso pagamento di corrispettivi specifici, **la somministrazione di alimenti e bevande** effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale da bar ed esercizi similari, purché tale attività sia

strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata nei confronti di soci, associati o partecipanti.

Osserva

Un esempio pratico del cambiamento relativo alla attività di somministrazione di bevande:

- **"Prima"** della modifica dell'art. 4, l'attività era considerata esclusa (quindi non rilevante ai fini dell'Iva e delle sue applicazioni).
- **"Dopo"** la modifica, l'attività è considerata rilevante ai fini Iva e soggetta ai relativi adempimenti: potrà essere classificata di volta in volta come imponibile (con applicazione dell'Iva al 10%) nella generalità dei casi o esente (senza applicazione dell'Iva sull'imponibile) solamente qualora sia svolta nei confronti di soggetti "indigenti"

Le disposizioni del nuovo art. 10 Dpr 633/72 in vigore dal 1° gennaio 2026

L'esenzione dall'imposta si applica inoltre alle seguenti operazioni, a condizione di non provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA:

1. le prestazioni di servizi e le cessioni di beni ad esse strettamente connesse, effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, a fronte del pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari fissati in conformità dello statuto, nei confronti di soci, associati o partecipanti, di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché' dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;
2. le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica rese da associazioni sportive dilettantistiche alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica ovvero nei confronti di associazioni che svolgono le medesime attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché' dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;
3. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dagli enti e dagli organismi di cui al numero 1) del presente comma, organizzate a loro esclusivo profitto;
4. la somministrazione di alimenti e bevande nei confronti di indigenti da parte delle associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno,

sempreché' tale attività di somministrazione sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività.

Osserva

Le disposizioni di cui sopra, si applicano a condizione che le associazioni interessate abbiano il **divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili** o avanzi di gestione nonché' fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge, e si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, ovvero alle corrispondenti clausole previste dal codice del Terzo settore, di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117:

Le nuove regole statutarie

L'esenzione "passa" dalla precisa indicazione delle regole statutarie; in pratica, lo statuto di detti enti deve prevedere:

- 1) 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, sentito l'organismo di controllo e salva diversa destinazione imposta dalla legge;
- 2) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente ogni limitazione in funzione della 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;
- 3) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;

Osserva

- 4) eleggibilità libera degli organi amministrativi ovvero:
 - principio del voto singolo di cui all'articolo 2538, secondo comma, del codice civile;
 - sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e criteri di loro ammissione ed esclusione;
 - criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti;

Osserva

È ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2538, ultimo comma, del codice civile e sempreché' le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;

5. intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

Osserva

Le disposizioni di cui ai numeri 2) e 4) del quinto comma non si applicano alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché' alle associazioni politiche, sindacali e di categoria.

Osserva

Il D.L. 27 dicembre 2024, n. 202, nel modificare l'art. 1, comma 683 della L. 30 dicembre 2021, n. 234, che a sua volta modifica l'art. 5, comma 15-quater, lettera b) del D.L. 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con modificazioni dalla L. 17 dicembre 2021, n. 215, ha conseguentemente disposto (con l'art. 3, comma 10) che i commi 4, 5 e 6 del presente articolo, introdotti dall'art. 5, comma 15-quater, lettera b) del suindicato D.L. 21 ottobre 2021, n. 146, **si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2026.**

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

Cordiali saluti