

dossier

XIX Legislatura

Ottobre 2025

Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di Terzo settore, crisi d'impresa, sport e imposta sul valore aggiunto

Atto del Governo n. 295



SERVIZIO DEL BILANCIO

Tel. 06 6706 5790 – SBilancioCU@senato.it –  @SR_Bilancio

Nota di lettura n. 275



SERVIZIO BILANCIO DELLO STATO

Tel. 06 6760 2174 / 9455 – bs_segreteria@camera.it

Verifica delle quantificazioni n. 365

La redazione del presente dossier è stata curata dal Servizio Bilancio dello Stato della Camera.

INDICE

| | |
|--|---------------|
| PREMESSA | - 3 - |
| VERIFICA DELLE QUANTIFICAZIONI | - 3 - |
| ARTICOLO 1 | - 3 - |
| DISCIPLINA DEL PASSAGGIO DI BENI STRUMENTALI DALL'ATTIVITÀ COMMERCIALE A QUELLA NON COMMERCIALE PER GLI ENTI DEL TERZO SETTORE | - 3 - |
| ARTICOLO 2 | - 8 - |
| REGIME FORFETTARIO PER LE ATTIVITÀ SVOLTE DALLE ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO E DALLE ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE | - 8 - |
| ARTICOLO 3 | - 10 - |
| MODIFICHE AL REGIME SPECIALE DELLE ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO E DALLE ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE | - 10 - |
| ARTICOLO 4 | - 12 - |
| DISPOSIZIONI FISCALI IN TEMA DI ENTI SPORTIVI DILETTANTISTICI | - 12 - |
| ARTICOLO 5 | - 13 - |
| MODIFICHE ALL'ARTICOLO 88 DEL TUIR | - 13 - |
| ARTICOLO 6 | - 16 - |
| MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DELLA RETTIFICA DELLA DETRAZIONE AI FINI IVA | - 16 - |
| ARTICOLO 7 | - 18 - |
| MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DELLA DETRAZIONE AI FINI IVA PER GLI ENTI NON COMMERCIALI | - 18 - |
| ARTICOLO 8 | - 20 - |
| MODIFICA ALL'ARTICOLO 40-BIS DEL DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA 26 OTTOBRE 1972 N. 633...- | 20 - |
| ARTICOLO 9 | - 22 - |
| MODIFICA ALL'ARTICOLO 9, TERZO COMMA, DEL DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA 26 OTTOBRE 1972, N. 633 | - 22 - |
| ARTICOLO 10 | - 24 - |
| ABROGAZIONE DELL'ARTICOLO 1, COMMA 151, DELLA LEGGE 29 DICEMBRE 2022, N. 197 | - 24 - |

Informazioni sul provvedimento

| | |
|-------------------------------|---|
| Atto n. | 295 |
| Natura dell'atto: | Schema di decreto legislativo |
| Titolo breve: | Disposizioni in materia di Terzo settore, crisi d'impresa, sport e imposta sul valore aggiunto |
| Riferimento normativo: | Articoli 1, comma 6, 3, 7, e 9 della legge 9 agosto 2023, n. 111 |
| Relazione tecnica: | presente |

PREMESSA

Lo schema di decreto legislativo in esame reca disposizioni in materia di Terzo settore, crisi d'impresa, sport e imposta sul valore aggiunto.

Lo schema di decreto in esame è emanato ai sensi degli articoli 1, comma 6, 3, 7 e 9 della legge n. 111 del 2023. Si ricorda in proposito che la legge n. 111 del 2023 ha conferito al Governo una delega legislativa per la revisione del sistema tributario, da esercitare nell'osservanza dei principi e criteri direttivi generali stabiliti all'articolo 2 della "delega fiscale" e dei principi e criteri direttivi specifici indicati dalle singole disposizioni di delega (la scadenza per l'esercizio della delega è fissata al 29 agosto 2026).

Lo schema di decreto legislativo è composto di 11 articoli ed è corredato di relazione tecnica a cui però non è allegato il prospetto riepilogativo degli effetti finanziari.

Nella presente Nota sono riportati sinteticamente i contenuti delle disposizioni dello schema di decreto che presentano profili di carattere finanziario e le informazioni fornite dalla relazione tecnica. Vengono quindi esposti gli elementi di analisi e le richieste di chiarimento considerati rilevanti ai fini di una verifica delle quantificazioni riportate nella relazione tecnica.

VERIFICA DELLE QUANTIFICAZIONI

ARTICOLO 1

Disciplina del passaggio di beni strumentali dall'attività commerciale a quella non commerciale per gli enti del Terzo settore

Le norme inseriscono l'articolo 79-*bis* al Codice del Terzo settore (CTS) di cui al decreto legislativo n. 117 del 2017, recante la disciplina del passaggio di beni strumentali dall'attività

commerciale a quella non commerciale per effetto del mutamento della qualificazione fiscale dell'attività esercitata.

La relazione illustrativa chiarisce che l'inserimento dell'articolo 79-*bis* nel CTS è finalizzato ad evitare l'emersione di plusvalenze latenti derivanti dalla fuoriuscita dei beni dal regime d'impresa. La RI rammenta che l'articolo 79 del CTS prevede nuovi criteri per qualificare le attività di interesse generale svolte dagli enti del Terzo settore, ai fini della loro natura commerciale o non commerciale¹. Con i nuovi criteri di cui al citato articolo 79, precisa la RI, alcune attività attualmente classificate come commerciali, ai sensi del TUIR, potrebbero essere ricondotte tra le attività di interesse generale svolte in modalità non commerciale.

In particolare, si dispone che, in caso di passaggio di beni relativi all'impresa dall'attività commerciale a quella non commerciale, per effetto del mutamento della qualificazione fiscale di tale attività, gli enti del Terzo settore possono optare per la non concorrenza alla formazione del reddito imponibile della plusvalenza di cui all'articolo 86 del TUIR, a condizione e fintantoché i beni siano utilizzati dall'ente per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. L'opzione è esercitata nella dichiarazione dei redditi (comma 1).

Si rammenta che l'articolo 86 del TUIR stabilisce che le plusvalenze dei beni relativi all'impresa, diversi da quelli che costituiscono ricavi, concorrono a formare il reddito (cosiddette "plusvalenze patrimoniali") se:

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

Le plusvalenze di cui alle lettere sub (a) e sub (b), sono costituite dalla differenza tra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato (comma 2). Tali plusvalenze concorrono a formare, per intero, il reddito dell'esercizio in cui sono realizzate ovvero, se i beni sono stati posseduti per almeno 3 anni (2 anni per le società sportive professionistiche), a scelta del contribuente, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro esercizi successivi (comma 4). Le plusvalenze di cui alla lettera sub (c) è, invece, costituita dalla differenza tra il valore normale ed il costo non ammortizzato dei beni (comma 3).

La plusvalenza sospesa concorre a formare il reddito imponibile dell'ente:

- se i beni sono destinati dall'ente ad altre finalità diverse da quelle di cui al comma 1. In tal caso, la plusvalenza è costituita dalla differenza tra il valore normale dei beni all'atto

¹ L'articolo 26 del decreto-legge 73 del 2022 ha modificato i cosiddetti parametri di commercialità con riferimento all'attività degli enti del Terzo settore (ETS) disciplinati dall'articolo 79 del CTS. In base all'attuale formulazione del comma 2-*bis* dell'articolo 79, le attività di interesse generale si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 6 per cento i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre tre periodi d'imposta consecutivi. L'efficacia della citata disposizione, prima dell'intervento del decreto-legge n. 84 del 2025, era subordinata all'autorizzazione della Commissione europea. L'articolo 8 del decreto-legge n. 84 del 2025 ha stabilito che la disciplina dei parametri di commercialità sopra descritta si applichi a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025.

della destinazione a finalità diverse ai sensi della medesima lettera a) e il costo non ammortizzato del bene all'atto del passaggio.

- se i beni sono ceduti a titolo oneroso o in caso di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni. La plusvalenza è costituita dalla differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito all'atto della cessione o del risarcimento, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato del bene all'atto del passaggio (commi 2-4).

La plusvalenza così determinata concorre a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui è realizzata ovvero, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, a scelta dell'ente del Terzo settore, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto. La scelta deve risultare dalla dichiarazione dei redditi (comma 5).

Per gli enti religiosi e alle fabbricerie (di cui all'articolo 72 della legge n. 222 del 1985, richiamati dall'articolo 4, comma 3, del CTS) le disposizioni del presente articolo si applicano limitatamente ai beni inclusi nel patrimonio destinato e indicati nel regolamento, dell'ente (comma 6).

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

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

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

Ai sensi del citato articolo 6, gli enti del Terzo settore possono, tuttavia, esercitare attività diverse da quelle elencate nell'articolo 5, a condizione che l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano e siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale, secondo criteri e limiti definiti con decreto n. 107 del

2021 adottato dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze.

La relazione tecnica ai fini della stima, in assenza di informazioni sui beni oggetto di trasferimento dall'attività commerciale a quella non commerciale, analizza le dichiarazioni dei redditi per il periodo d'imposta 2023 (dati provvisori) relative all'attività di impresa degli enti non commerciali. Le plusvalenze totali rilevate, afferenti a qualunque fattispecie, ammontano a circa 9,4 milioni di euro, di cui 2,4 milioni di euro riferiti agli enti iscritti al RUNTS (Registro Unico Nazionale del Terzo Settore)², agli enti EAS³, agli enti presenti nell'anagrafe unica delle onlus e a quelli ammessi alla fruizione del 5 per mille.

Ai fini della stima le plusvalenze relative a questi ultimi enti (2,4 milioni di euro) sono state considerate, in un'ottica di estrema prudenza, interamente interessate dalla modifica normativa, mentre la quota residua (9,4– 2,4 milioni di euro = 7 milioni di euro) è stata considerata sempre prudenzialmente nella misura del 25%, tenendo conto che la stessa potrebbe riguardare altre fattispecie e nell'ipotesi della possibile confluenza nel RUNTS di una parte di tali soggetti, nonostante il registro sia già operativo seppur ancora in formazione.

Assumendo una invarianza delle plusvalenze negli anni e considerando la tassazione in quote secondo la legislazione vigente, la RT stima il seguente andamento delle minori plusvalenze soggette a tassazione:

(importi in milioni di euro)

| Anni | 2025 | 2026 | 2027 | 2028 | 2029 | 2030 | 2031 |
|-------------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Quote plusvalenze | -0,82 | -0,82 | -0,82 | -0,82 | -0,82 | | |
| | | -0,82 | -0,82 | -0,82 | -0,82 | -0,82 | |
| | | | -0,82 | -0,82 | -0,82 | -0,82 | -0,82 |
| | | | | -0,82 | -0,82 | -0,82 | -0,82 |
| | | | | | -0,82 | -0,82 | -0,82 |
| | | | | | | -0,82 | -0,82 |
| | | | | | | | -0,82 |
| Totale | -0,82 | -1,64 | -2,45 | -3,27 | -4,09 | -4,09 | -4,09 |

Considerando l'entrata in vigore dal 2025, l'aliquota media specifica della platea interessata pari al 21% e un acconto IRES del 75%, la RT stima i seguenti effetti finanziari:

² Il RUNTS è il registro telematico istituito presso il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali in attuazione degli artt. 45 e segg. del Codice del Terzo Settore, per assicurare la piena trasparenza degli enti del Terzo settore (ETS) attraverso la pubblicità degli elementi informativi che vi sono iscritti.

³ Gli enti associativi *no profit* devono inviare all'Agenzia delle Entrate il modello EAS per dimostrare il diritto a godere di certi vantaggi fiscali loro destinati.

(importi in milioni di euro)

| | 2025 | 2026 | 2027 | 2028 | 2029 | 2030 | dal 2031 |
|------|------|-------|-------|-------|-------|-------|----------|
| IRES | 0 | -0,30 | -0,47 | -0,64 | -0,81 | -0,99 | -0,86 |

La RT afferma che prudenzialmente non si tiene conto del possibile parziale recupero di gettito conseguente alla ripresa a tassazione nei casi indicati al comma 2 lettere a) e b).

In merito ai profili di quantificazione, si rileva che le norme in esame inseriscono l'articolo 79-*bis* al Codice del Terzo settore (CTS) di cui al decreto legislativo n. 117 del 2017, recante la disciplina del passaggio di beni strumentali dall'attività commerciale a quella non commerciale per effetto del mutamento della qualificazione fiscale dell'attività esercitata. In particolare, la norma riconosce agli enti del Terzo settore la possibilità di optare per la non concorrenza alla formazione del reddito imponibile della plusvalenza derivante dal passaggio di beni relativi all'impresa dall'attività commerciale a quella commerciale, a condizione che:

- il suddetto passaggio dei beni consegua al mutamento della qualificazione fiscale di tale attività;
- i beni siano utilizzati dall'ente per lo svolgimento dell'attività statutaria, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- l'opzione di cui trattasi sia esercitata nella dichiarazione dei redditi (comma 1).

Le plusvalenze "sospese" concorrono a formare il reddito imponibile dell'ente nell'esercizio di realizzo ovvero, a scelta dell'ente, in quote costanti in tale esercizio e nei successivi 4 (in caso di possesso dei beni da almeno 3 anni) nelle seguenti ipotesi:

- destinazione dei beni dell'ente ad altre finalità diverse da quelle civiche, solidaristiche e di utilità sociale [comma 2, lettera a)];
- cessione dei beni a titolo oneroso ovvero risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o danneggiamento dei beni [comma 2, lettera b)].

Per gli enti religiosi civilmente riconosciuti e le fabbricerie tali disposizioni si applicano limitatamente ai beni inclusi nel patrimonio destinato (comma 6).

La relazione tecnica stima una perdita di gettito IRES a decorrere dal 2026 sulle delle minori plusvalenze assoggettate a tassazione che si verificano per effetto dell'esercizio dell'opzione di

non concorrenza alla formazione del reddito imponibile di beni strumentali, come disciplinata dall'articolo in esame. Inoltre, la RT afferma che prudenzialmente non si tiene conto del possibile parziale recupero di gettito conseguente alla ripresa a tassazione nei casi indicati al comma 2 lettere *a)* e *b)*, ovvero dei casi in cui i beni siano destinati a finalità diverse rispetto a quelle statutarie, siano ceduti a titolo oneroso o diano luogo a risarcimento assicurativo.

Al riguardo si evidenzia che dalla norma in esame derivano oneri, quantificati dalla relazione tecnica in euro 0,30 milioni per l'anno 2026, 0,47 milioni per l'anno 2027, 0,64 milioni di euro per l'anno 2028, 0,81 milioni di euro per l'anno 2029, 0,99 milioni di euro per l'anno 2030 e 0,86 a decorrere dal 2031, a fronte dei quali il provvedimento non reca alcuna copertura finanziaria. In merito a tale aspetto appare pertanto necessario un chiarimento da parte del Governo.

ARTICOLO 2

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

Le norme innalzano da 65.000 euro a 85.000 euro la soglia dei ricavi conseguiti per l'accesso al regime forfettario prevista dall'articolo 5, comma 15-*quinquies*, del decreto-legge n. 146 del 2021, da parte delle organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale con riferimento alle attività commerciali svolte (comma 1).

Si rammenta che l'articolo 5, comma 15-*quinquies* del decreto-legge n. 146 del 2021 ha esteso l'ambito applicativo del regime agevolato IVA di cui al comma 1, commi da 58 a 63, della legge n. 190 del 2014, alle organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che hanno conseguito ricavi, ragguagliati ad anno, non superiori a euro 65.000, in attesa della piena operatività delle disposizioni del titolo X del codice del Terzo settore (CTS), di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, che prevedono invece, all'articolo 86, comma 1, una soglia di 130.000 euro (ora ridotta a 85.000 dal presente provvedimento).

La RT, riferita alla citata disposizione, non stimava complessivamente effetti finanziari, tenuto conto che, a valle, è comunque applicata una esenzione e che agli enti del Terzo settore sarà consentita l'applicazione dal regime speciale IVA e di continuare a porre in essere operazioni non soggette ad IVA e per le quali non è prevista la detrazione.

Si rammenta che, in base a quanto previsto dall'articolo 1, comma 683, primo periodo, della legge n. 232 del 2021, la disciplina transitoria del regime forfettario di cui all'articolo 5, comma 15-*quinquies* del decreto-

legge n. 146 del 2021, che prevede la soglia di 65.000 euro, ora innalzata a 85.000 dal presente provvedimento, si applica a decorrere dal 1° gennaio 2024.

Viene inoltre adeguata alla soglia di 85.000 euro (anziché di 130.000 euro come previsto nella vigente formulazione) anche il comma 1 dell'articolo 86 del decreto legislativo n. 117 del 2017 (Codice del Terzo Settore - CTS), che disciplina il regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato (comma 2).

Si ricorda che l'articolo 86, comma 1, del CTS, a dianzi si è fatto cenno, dispone che le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale possono applicare, in relazione alle attività commerciali svolte, il regime forfetario di cui al presente articolo se nel periodo d'imposta precedente hanno percepito ricavi, ragguagliati al periodo d'imposta, non superiori a 130.000 euro o alla diversa soglia che dovesse essere autorizzata dal Consiglio dell'Unione europea in sede di rinnovo della decisione in scadenza al 31 dicembre 2019 o alla soglia che sarà eventualmente armonizzata in sede europea.

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

La relazione tecnica ritiene che l'innalzamento dei limiti dei ricavi da 65.000 a 85.000 euro per l'accesso al regime forfetario, non determini effetti di gettito, poiché i soggetti coinvolti, in base alle dichiarazioni IVA dell'anno 2023, hanno volumi d'affari contenuti che li collocano al di sotto della soglia di 65.000 euro e quindi, già a legislazione vigente, potrebbero accedere al regime forfetario. Tale valutazione circa la neutralità finanziaria dell'intervento è peraltro coerente con la valutazione degli effetti finanziari del comma 15-*quinquies*, dell'articolo 5, del decreto-legge n. 146 del 2021 indicata nella relazione tecnica originaria.

La RT chiarisce, inoltre, che l'applicazione del regime forfetario ai soggetti in questione oltre ad allineare la soglia a quella applicabile alle persone fisiche che intendono accedere al regime speciale, completa il quadro normativo di modifica che ha interessato anche le organizzazioni di volontariato (OdV) e le associazioni di promozione sociale (APS) nell'ambito della procedura d'infrazione (UE) 2008/2010, relativa al non corretto recepimento di talune esenzioni di interesse generale previste dall'articolo 132 della direttiva 2006/112/CE. Per superare la procedura di infrazione, a partire dal 1° gennaio 2026 è prevista la modifica del trattamento IVA applicabile alle OdV e APS, che comporterà il passaggio dal fuori campo IVA all'esenzione, con conseguenti maggiori oneri amministrativi per i soggetti interessati. Considerando il rilevante valore sociale delle operazioni svolte dalle OdV e dalle APS, l'applicabilità del regime forfetario di cui all'articolo 1, commi da 58 a 63, della legge n. 190 del 2014 rende più agevole il cambio del trattamento IVA previsto per tali enti.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva che le norme in esame innalzano da 65.000 euro a 85.000 euro la soglia vigente fino all'esercizio 2025 dei ricavi conseguiti per l'accesso al regime forfettario prevista dall'articolo 5, comma 15-*quinquies*, del decreto-legge n. 146 del 2021, da parte delle organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale con riferimento alle attività commerciali svolte. (comma 1). Viene inoltre adeguata, riducendola da 130.000 a 85.000 euro, anche la soglia prevista dal comma 1 dell'articolo 86 del decreto legislativo n. 117 del 2017 (Codice del Terzo Settore - CTS), che disciplina il regime forfettario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato, che entrerà in vigore dall'esercizio 2026 (comma 2).

La relazione tecnica ritiene che l'innalzamento dei limiti dei ricavi da 65.000 a 85.000 euro per l'accesso al regime forfettario, non determini effetti di gettito, poiché i soggetti coinvolti, in base alle dichiarazioni IVA dell'anno 2023, hanno volumi d'affari contenuti che li collocano al di sotto della soglia di 65.000 euro e quindi, già a legislazione vigente, potrebbero accedere al regime forfettario.

Al riguardo, non si hanno osservazioni da formulare alla luce delle considerazioni svolte dalla RT in coerenza con la valutazione della relazione tecnica riferita all'articolo 5, comma 15-*quinquies*, del decreto-legge n. 146 del 2021, che aveva esteso il regime forfettario IVA alle organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale, senza stimare complessivamente effetti finanziari.

La RT, riferita all'articolo 5, comma 15-*quinquies*, del decreto-legge n. 146 del 2021, infatti, non stimava complessivamente effetti finanziari, tenuto conto che, a valle, è comunque applicata una esenzione e che agli enti del Terzo settore sarà consentita l'applicazione dal regime speciale IVA e di continuare a porre in essere operazioni non soggette ad IVA e per le quali non è prevista la detrazione.

ARTICOLO 3

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

Le norme esonerano le organizzazioni di volontariato (OdV) e le associazioni di promozione sociale (ASP) aderenti al regime forfettario dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi.

La relazione illustrativa spiega che le modifiche sono volte ad allineare il regime degli adempimenti IVA riservato alle OdV e APS a quello previsto a legislazione vigente per le associazioni sportive dilettantistiche che adottano in regime speciale di cui alla legge n. 398 del 1991⁴.

In particolare, le norme novellano le seguenti disposizioni:

- con la modifica all'articolo 2, comma 1, lettera *hb*), del DPR n. 696 del 1996, si stabilisce che, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025 (termine previsto dall'articolo 104, comma 2, del decreto legislativo n. 117 del 2017 (Codice del Terzo settore – CTS), non sono soggette all'obbligo di certificazione fiscale le cessioni e le prestazioni poste in essere dalle OdV e APS che si avvalgono del regime forfetario di cui articolo 86 del CTS.
- con la modifica all'articolo 86, comma 8 del CTS si sopprime il riferimento all'obbligo di certificazione dei corrispettivi per le OdV e le APS che applicano il regime forfetario.

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

La relazione tecnica precisa che la modifica del trattamento IVA applicabile alle OdV e APS - che comporterà il passaggio dal fuori campo IVA all'esenzione - e la conseguente introduzione dell'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi, alla quale in sede di relazione tecnica originaria non sono stati ascritti effetti, entreranno in vigore a partire dal 1° gennaio 2026. Pertanto, alla disposizione in esame non si ascrivono effetti finanziari, trattandosi di un intervento volto a garantire un esonero dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi già previsto in capo alle OdV e APS a legislazione vigente.

La RT chiarisce che il dispositivo modifica l'articolo 2 del DPR n. 696 del 1996, estendendo l'esonero dagli obblighi di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi alle operazioni effettuate dalle OdV e APS che si avvalgono del regime forfetario di cui all'articolo 86 del Codice del Terzo Settore. Di conseguenza, viene modificato il comma 8 dell'articolo 86 del Codice del Terzo Settore, eliminando il riferimento all'obbligo di certificazione dei corrispettivi. La soppressione del riferimento all'articolo 9-*bis* del decreto-legge n. 417 del 1991 è di natura meramente ricognitiva, poiché tale disposizione sarà abrogata a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025, come previsto dall'articolo 104, comma 2, del Codice del Terzo Settore.

⁴ Si tratta in sintesi di un regime fiscale agevolato destinato alle associazioni sportive dilettantistiche, che comprende l'adozione di una contabilità semplificata (in luogo della contabilità ordinaria analitica), la semplificazione delle dichiarazioni e degli altri adempimenti fiscali, il trattamento forfetario dei ricavi, l'esonero dagli adempimenti IVA, etc.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva che le norme in esame esonerano le organizzazioni di volontariato (OdV) e le associazioni di promozione sociale (ASP) aderenti al regime forfetario dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi.

La relazione tecnica afferma che alla disposizione in esame non si ascrivono effetti finanziari, posto che alle norme che hanno previsto il passaggio dal fuori campo IVA all'esenzione e la conseguente introduzione dell'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi a decorrere dal 1° gennaio 2026 non sono stati ascritti effetti finanziari.

Al riguardo non si hanno pertanto osservazioni da formulare alla luce delle considerazioni svolte dalla RT.

ARTICOLO 4

Disposizioni fiscali in tema di enti sportivi dilettantistici

Le norme modificano l'articolo 1 della legge n. 398 del 1991 che disciplina il regime fiscale agevolato delle associazioni sportive dilettantistiche per adeguare due parametri a disposizioni già vigenti. In particolare:

- con riferimento all'ambito soggettivo, si stabilisce che possono accedere al regime agevolato non solo le associazioni sportive (come disposto nella formulazione vigente) ma anche le società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro [associazioni e società come individuate dall'articolo 6, comma 1, lettera *a*), *b*) e *c*) del decreto legislativo n. 36 del 2021];
- il limite dei proventi commerciali entro il quale è possibile accedere al regime fiscale agevolato viene aggiornato a 400.000 euro (importo già previsto dall'articolo 90, comma 2, della legge n. 289 del 2002, modificato dall'articolo 1, comma 50, legge n. 232 del 2016 a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2017).

La relazione tecnica afferma che le disposizioni in esame non determinano effetti finanziari, trattandosi di un intervento ricognitivo e di coordinamento, non incidendo sull'ambito soggettivo né sul *plafond* previsti a legislazione vigente.

La RT precisa che la disposizione interviene all'articolo 1 della legge n. 398 del 1991 al fine di coordinare l'ambito soggettivo di applicabilità del regime agevolativo ivi previsto con le disposizioni introdotte dal decreto legislativo n. 36 del 2021. In particolare, con riferimento all'aggiornamento dell'ambito soggettivo, la misura non amplia il novero soggettivo degli enti beneficiari della legge n. 398 del 1991, ma si limita a confermare quanto già previsto a legislazione vigente per mezzo di rinvii normativi dall'articolo 90 della legge

n. 289 del 2002 e di quanto disposto dal decreto legislativo n. 36 del 2021, in materia di sport. Infatti, l'articolo 90, comma 1, della legge n. 289 del 2002, chiarisce che le disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche, si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro; inoltre, gli enti sportivi dilettantistici sono già individuati all'articolo 6, comma 1, lettere *a)*, *b)* e *c)* del decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36.

Con riferimento all'aggiornamento della misura del *plafond* dei proventi commerciali che costituisce il limite massimo per l'applicazione del regime agevolativo di cui alla legge n. 398 del 1991, viene allineato il predetto limite all'importo di euro 400.000, già previsto a legislazione vigente, per effetto dell'articolo 90, comma 2, della legge n. 289 del 2002, modificato dall'articolo 1, comma 50, legge 11 dicembre 2016, n. 232 a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2017.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva che le norme in esame modificano l'articolo 1 della legge n. 398 del 1991 che disciplina il regime fiscale agevolato delle associazioni sportive dilettantistiche per adeguare due parametri a disposizioni già vigenti.

In particolare:

- con riferimento all'ambito soggettivo, si stabilisce che possono accedere al regime agevolato non solo le associazioni sportive (come disposto nella formulazione vigente), ma anche le società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro [associazioni e società come individuate dall'articolo 6, comma 1, lettera *a)*, *b)* e *c)* del decreto legislativo n. 36 del 2021];
- il limite dei proventi commerciali entro il quale è possibile accedere al regime fiscale agevolato viene aggiornato a 400.000 euro (importo già previsto dall'articolo 90, comma 2, della legge n. 289 del 2002, modificato dall'articolo 1, comma 50, legge n. 232 del 2016 a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2017).

La relazione tecnica afferma che le disposizioni in esame non determinano effetti finanziari, trattandosi di un intervento ricognitivo e di coordinamento, non incidendo sull'ambito soggettivo né sul *plafond* previsti a legislazione vigente.

Al riguardo non si hanno osservazioni da formulare, considerando il carattere ordinamentale delle disposizioni.

ARTICOLO 5

Modifiche all'articolo 88 del TUIR

Le norme, sostituendo il comma 4-*ter* dell'articolo 88 del TUIR, estendono agli istituti introdotti dal nuovo Codice della Crisi e dell'Insolvenza, di cui al decreto legislativo n. 14

del 2019, l'applicazione della disciplina prevista dal vigente comma 4-ter, citato in precedenza, con la quale si esclude, totalmente o parzialmente, l'imponibilità delle riduzioni dei debiti di impresa quali sopravvenienze attive, generate nell'ambito delle procedure concorsuali indicate nel medesimo comma.

La relazione illustrativa chiarisce che tale intervento normativo si è reso necessario al fine di adeguare la disciplina fiscale in materia di tassazione delle sopravvenienze attive conseguenti alle riduzioni dei debiti dell'impresa derivanti dall'accesso alle procedure di gestione della crisi per le quali la normativa vigente, nell'escludere, totalmente o parzialmente, l'imponibilità, fa riferimento solamente agli istituti preesistenti al Codice della Crisi e dell'Insolvenza di cui al decreto legislativo n. 14 del 2019 e non a quelli successivamente introdotti dal citato Codice per consentire alle imprese di ricorrere, in alternativa, a strumenti generalmente più flessibili dei precedenti.

In particolare, si dispone che non si considerino sopravvenienze attive (e quindi non soggette a tassazione) le riduzioni dei debiti che si realizzano, oltre che nei casi di concordato fallimentare e concordato preventivo già previsti a legislazione vigente, anche nelle seguenti procedure liquidatorie previste dal nuovo Codice della Crisi e dell'Insolvenza:

- liquidazione giudiziale;
- concordato minore liquidatorio;
- concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio.

Come già previsto dal testo vigente per le procedure del concordato fallimentare e preventivo, anche i nuovi istituti rilevano in caso di procedure estere equivalenti, purché con lo Stato estero esista un adeguato scambio di informazioni sul piano fiscale. Restano incluse inoltre nella categoria delle sopravvenienze attive non tassabili anche la riduzione dei debiti derivanti dalla partecipazione delle perdite da parte dell'associato in partecipazione.

Nel caso di procedure in continuità aziendale le norme estendono la disciplina vigente circa la non rilevanza fiscale delle sopravvenienze attive anche al piano di ristrutturazione soggetto a omologazione (PRO) e al concordato di continuità aziendale minore.

Inoltre, sono aggiornati i riferimenti normativi degli istituti già inclusi in questa fattispecie, quali l'accordo di ristrutturazione dei debiti omologato e il piano attestato, e viene sostituita l'espressione "accordo di risanamento" con quella di "concordato in continuità aziendale" come disciplinato del nuovo Codice della Crisi e dell'Insolvenza.

Come già previsto dal testo vigente per le procedure già incluse nelle fattispecie, anche i nuovi istituti rilevano in caso di procedure estere equivalenti. Si rammenta che in base alla disciplina vigente, che non viene modificata dalla norma in esame, in caso di procedure in continuità aziendale la riduzione dei debiti dell'impresa non costituisce sopravvenienza attiva per la parte che eccede le perdite, pregresse e di periodo, di cui all'articolo 84 del TUIR, senza considerare il limite dell'ottanta per cento, la deduzione di periodo e l'eccedenza relativa all'aiuto alla crescita economica (ACE), né gli interessi passivi e oneri finanziari assimilati.

La relazione tecnica afferma che le disposizioni coordinano le nuove tipologie di procedure previste dal codice della crisi e dell'insolvenza con le misure fiscali. La RT precisa che la disposizione agisce sulle sopravvenienze attive derivanti dalle nuove procedure, di cui al Codice della Crisi e dell'Insolvenza, senza determinare effetti finanziari poiché gli istituti in questione sono sostanzialmente equiparabili e sovrapponibili a quelli già contemplati dall'articolo 88, rispondendo alla medesima ratio. Inoltre, trattandosi di soggetti in crisi, presumibilmente in perdita, tale adeguamento normativo non produce effetti in termini di riduzione di base imponibile, riducendo peraltro lo *stock* di perdite fiscali eventualmente riportabili nelle ipotesi di procedure con risanamento.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva che le disposizioni in esame estendono alle procedure e agli istituti introdotti dal nuovo Codice della Crisi e dell'Insolvenza (decreto legislativo n. 14 del 2019) l'applicazione della norma di cui all'articolo 88, comma 4-*ter*, del TUIR con la quale si esclude, totalmente o parzialmente, l'imponibilità delle riduzioni dei debiti di impresa quali sopravvenienze attive, generate nell'ambito di talune procedure concorsuali disciplinate dalla soppressa legge fallimentare.

La relazione tecnica afferma che le disposizioni coordinano le nuove tipologie di procedure previste dal codice della crisi e dell'insolvenza con le misure fiscali. La RT precisa che la disposizione agisce sulle sopravvenienze attive derivanti dalle nuove procedure, di cui al Codice della Crisi e dell'Insolvenza, senza determinare effetti finanziari poiché gli istituti in questione sono sostanzialmente equiparabili e sovrapponibili a quelli già contemplati dall'articolo 88 del TUIR, rispondendo alla medesima *ratio*. Inoltre, trattandosi di soggetti in crisi, presumibilmente in perdita, tale adeguamento normativo non produce effetti in termini di riduzione di base imponibile, riducendo peraltro lo *stock* di perdite fiscali eventualmente riportabili nelle ipotesi di procedure con risanamento.

Al riguardo si segnala che le norme in esame, estendendo l'attuale disciplina della tassazione delle sopravvenienze attive alle nuove procedure di risanamento previste dal Codice della Crisi e dell'Insolvenza, ampliano le fattispecie in cui i proventi straordinari derivanti dalla remissione dei debiti non sono più tassati come sopravvenienze attive. Pertanto, per quanto gli istituti in questione, come risulta dalla relazione tecnica, siano sostanzialmente equiparabili e

sovrapponibili a quelli già contemplati dall'articolo 88 del TUIR, rispondendo alla medesima *ratio*, al fine di escludere che da tale estensione possano derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica, appare necessario che il Governo chiarisca se per tali nuovi istituti sia già stata consentita, in via interpretativa, l'esclusione di tali sopravvenienze attive dalla base imponibile dei soggetti passivi, posto che, in caso contrario, si verificherebbe una sostanziale estensione dell'ambito di applicazione della disciplina in esame, anche a soggetti passivi non necessariamente in perdita, con conseguenti oneri per la finanza pubblica.

ARTICOLO 6

Modifiche alla disciplina della rettifica della detrazione ai fini IVA

Le norme dispongono l'abrogazione del terzo comma dell'articolo 19-*bis*.2 del DPR n. 633 del 1972, ai sensi del quale se mutamenti nel regime fiscale delle operazioni attive, nel regime di detrazione dell'imposta sugli acquisti o nell'attività comportano la detrazione dell'imposta in misura diversa da quella già operata, la rettifica è eseguita limitatamente ai beni ed ai servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati e, per i beni ammortizzabili, è eseguita se non sono trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione.

La relazione tecnica afferma che dal punto di vista finanziario, alla norma in esame, che ha carattere meramente ricognitivo, non è ascrivibile alcun effetto di gettito.

La RT precisa che l'intervento in esame mira a semplificare il testo normativo, eliminando una disposizione che di fatto riproduce quanto già compiutamente previsto nei commi 1 e 2 del medesimo articolo, in relazione alla disciplina del meccanismo della rettifica della detrazione per i beni e servizi utilizzati, in tutto o in parte, per operazioni che danno diritto a una detrazione diversa da quella inizialmente operata. L'abrogazione del comma consente, secondo la RT, di razionalizzare il testo legislativo senza modificare il trattamento fiscale, ma eliminando un elemento di possibile confusione, tenuto conto che i commi 1 e 2 consentono di gestire tutte le casistiche precedentemente coperte dal comma 3, compresi i mutamenti nel regime fiscale delle operazioni attive, nel regime di detrazione dell'imposta sugli acquisti o nell'attività esercitata.

In particolare, il comma 1 regola la rettifica per beni non ammortizzabili e servizi, in caso di variazione del diritto alla detrazione, tenendo conto della prima utilizzazione. Tale previsione stabilisce che la rettifica della detrazione, in aumento o in diminuzione, avvenga per i beni e servizi utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa rispetto alla detrazione operata al momento della prima utilizzazione. Conseguentemente, se il bene è utilizzato la rettifica viene effettuata ai sensi del comma 1 se ci sono modifiche nel diritto alla detrazione rispetto a quella operata al momento della prima utilizzazione. Se il bene non è utilizzato, la detrazione sarà operata nell'anno della prima utilizzazione e, se ci saranno

mutamenti successivi del diritto alla detrazione, sarà effettuata la rettifica. Se il bene è ceduto non sarà effettuata alcuna ulteriore detrazione e quindi neppure alcuna rettifica della detrazione.

Ne deriva che la previsione del comma 3, nella parte in cui stabilisce che la rettifica è eseguita limitatamente ai beni ed ai servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati, è una ripetizione del comma 1.

Il comma 2, inoltre, prevede che, per i beni ammortizzabili, la rettifica sia eseguita nei quattro anni successivi alla prima utilizzazione. Conseguentemente, la rettifica non sarà eseguita se sono trascorsi quattro anni dalla prima utilizzazione. Ne deriva che la previsione del comma 3, nella parte in cui stabilisce che, per i beni ammortizzabili, la rettifica è eseguita se non sono trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione, è una ripetizione del comma 2.

La RT precisa, inoltre, che l'abrogazione del comma 3 non ha alcun effetto sulle operazioni di rettifica connesse all'assegnazione di beni ai soci, ciò in quanto le operazioni di assegnazione di beni ai soci, che possono comportare variazioni nel regime IVA, restano regolabili attraverso i meccanismi di rettifica già previsti dai commi residui. In particolare:

- per i beni non ammortizzabili e i servizi, si applica il criterio della prima utilizzazione (comma 1);
- per i beni ammortizzabili, si applica la rettifica proporzionale nel quinquennio (comma 2), estendibile a dieci anni per i fabbricati.

Quanto agli effetti sulla prassi applicativa formatasi nell'applicazione dell'articolo 19-bis.2 del citato decreto IVA, la RT afferma che il gettito derivante dalla modifica proposta non subirà alterazioni, né sussistono criticità di ordine procedurale o informatico ai fini dell'applicazione della disciplina, alla luce della circostanza che non si rilevano impatti della normativa proposta sulle operazioni di rettifica, incluse quelle connesse all'assegnazione di beni ai soci.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva che le norme in esame dispongono l'abrogazione del terzo comma dell'articolo 19-*bis*.2 del decreto del DPR n. 633 del 1972, ai sensi del quale se mutamenti nel regime fiscale delle operazioni attive, nel regime di detrazione dell'imposta sugli acquisti o nell'attività comportano la detrazione dell'imposta in misura diversa da quella già operata, la rettifica è eseguita limitatamente ai beni ed ai servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati e, per i beni ammortizzabili, è eseguita se non sono trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione.

La relazione tecnica afferma che alla norma in esame, che ha carattere meramente ricognitivo, non è ascrivibile alcun effetto di gettito.

La RT precisa che l'intervento in esame mira a semplificare il testo normativo, eliminando una disposizione che di fatto riproduce quanto già compiutamente previsto nei commi 1 e 2 del medesimo articolo 19-*bis*.2, in relazione alla disciplina del meccanismo della rettifica della detrazione per i beni e servizi utilizzati, in tutto

o in parte, per operazioni che danno diritto a una detrazione diversa da quella inizialmente operata. Quanto, agli effetti sulla prassi applicativa formatasi nell'applicazione dell'articolo 19-*bis*.2 del citato decreto IVA, la RT afferma che il gettito derivante dalla modifica proposta non subirà alterazioni, né sussistono criticità di ordine procedurale o informatico ai fini dell'applicazione della disciplina, alla luce della circostanza che non si rilevano impatti della normativa proposta sulle operazioni di rettifica, incluse quelle connesse all'assegnazione di beni ai soci.

Al riguardo non si hanno osservazioni da formulare alla luce degli elementi informativi forniti dalla relazione tecnica.

ARTICOLO 7

Modifiche alla disciplina della detrazione ai fini IVA per gli Enti non commerciali

Le norme sostituiscono integralmente l'articolo 19-*ter* del DPR n. 633 del 1972, che disciplina la detraibilità dell'IVA per gli enti non commerciali.

In particolare, si interviene sulla definizione di attività commerciale sostituendo la formulazione vigente “attività commerciali o agricole” con la seguente formulazione “soggetti che svolgono attività economica in via non esclusiva”.

Non viene riprodotta nel testo novellato la disposizione, in base alla quale la detrazione non è ammessa in caso di omessa tenuta, anche in relazione all'attività principale, della contabilità obbligatoria a norma di legge o di statuto, né quando la contabilità stessa presenti irregolarità tali da renderla inattendibile.

Come evidenziato dalla relazione illustrativa le modifiche non intervengono sulle regole della detraibilità dell'IVA e sull'obbligo della tenuta della contabilità separata.

La relazione tecnica afferma la norma in esame, che ha carattere meramente ricognitivo, non è suscettibile di produrre effetti di gettito.

La RT precisa che la disposizione sostituisce integralmente l'articolo 19-*ter* del DPR n. 633 del 1972, con l'obiettivo di rendere la disciplina del diritto alla detrazione IVA per i soggetti che svolgono sia attività economiche che attività non rilevanti ai fini IVA (enti non commerciali, pubblici e privati) più aderente, dal punto di vista formale, ai principi stabiliti dalla normativa nazionale e dalla giurisprudenza unionale.

La proposta normativa si limita a riformulare l'articolo 19-*ter* del DPR n. 633 del 1972 senza apportare alcuna modifica alla disciplina vigente, limitandosi a sostituire la formulazione relativa all'attività commerciale o agricola con la formulazione attività economica, che le ricomprende entrambe, e introducendo esplicitamente, ai fini di una maggiore conformità della norma alle previsioni unionali, quale requisito per la detraibilità, che la quota dell'IVA imputabile all'attività economica sia determinata in base a criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati.

Inoltre, la RT precisa che l'eliminazione della previsione in base alla quale *"la detrazione non è ammessa in caso di omessa tenuta, anche in relazione all'attività principale, della contabilità obbligatoria a norma di legge o di statuto, né quando la contabilità stessa presenti irregolarità tali da renderla inattendibile"* non comporta mutamenti nell'applicazione del meccanismo della detrazione, in quanto il rispetto degli adempimenti formali è in generale previsto per tutti i soggetti passivi IVA per non incorrere in sanzioni pecuniarie o ricalcoli presuntivi dell'imposta dovuta in sede di controllo, né determina una riduzione dell'efficacia dei controlli ordinari previsti dalla normativa fiscale.

In particolare, l'omessa tenuta della contabilità o la sua irregolarità non comportano variazioni della detrazione, e quindi del gettito IVA, ma hanno effetti solo in termini di onere della prova in caso di contenzioso.

In merito ai profili di quantificazione, si rileva che le norme in esame sostituiscono integralmente l'articolo 19-ter del DPR n. 633 del 1972, che disciplina la detraibilità dell'IVA per gli enti non commerciali. In particolare, si interviene sulla definizione di attività commerciale sostituendo la formulazione vigente "attività commerciali o agricole" con la seguente formulazione "soggetti che svolgono attività economia in via non esclusiva".

Non viene invece riprodotta nel testo novellato la disposizione, in base alla quale la detrazione non è ammessa in caso di omessa tenuta, anche in relazione all'attività principale, della contabilità obbligatoria a norma di legge o di statuto, né quando la contabilità stessa presenti irregolarità tali da renderla inattendibile.

La relazione tecnica afferma che le norme hanno carattere meramente ricognitivo e non sono suscettibili di produrre effetti di gettito.

Con riferimento alla soppressione dell'ipotesi di indetraibilità dell'IVA in caso di omessa o irregolare tenuta della contabilità, la RT afferma che essa non comporta mutamenti nell'applicazione del meccanismo della detrazione, in quanto il rispetto degli adempimenti formali è in generale previsto per tutti i soggetti passivi IVA per non incorrere in sanzioni pecuniarie o ricalcoli presuntivi dell'imposta dovuta in sede di controllo, né determina una riduzione dell'efficacia dei controlli ordinari previsti dalla normativa fiscale.

In particolare, l'omessa tenuta della contabilità o la sua irregolarità non comportano variazioni della detrazione, e quindi del gettito IVA, ma hanno effetti solo in termini di onere della prova in caso di contenzioso.

In proposito non si hanno osservazioni alla luce degli elementi di informazione contenuti nella relazione tecnica.

ARTICOLO 8

Modifica all'articolo 40-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633

Normativa vigente. L'articolo 1 del decreto legislativo n. 153 del 2023, che recepisce la direttiva (UE) 2020/284 concernente l'introduzione di taluni obblighi per i prestatori di servizi di pagamento, è volto ad aggiornare il DPR n. 633 del 1972 (Testo unico IVA), inserendo, tra le altre disposizioni, l'articolo 40-*bis* recante le definizioni utili ai fini dell'applicazione dei nuovi obblighi introdotti a carico dei prestatori dei servizi di pagamento in relazione ai pagamenti transfrontalieri effettuati. In particolare, sono fornite le definizioni di «prestatore di servizi di pagamento», «servizio di pagamento», «operazione di pagamento», «pagatore», «beneficiario», «Stato membro di origine», «Stato membro ospitante», «conto di pagamento», «IBAN» e «BIC», per le quali si richiamano le nozioni recate dalla normativa relativa ai servizi di pagamento nel mercato interno di cui al decreto legislativo n. 11 del 2010⁵ e al decreto legislativo n. 385 del 1993 (TUB), nonché al regolamento (UE) n. 260/2012⁶.

Le norme dispongono le seguenti modifiche alle definizioni recate dall'articolo 40-*bis* del DPR n. 633 del 1972 (comma 1):

- vengono esclusi dalla definizione di prestatore di servizi di pagamento la Banca centrale europea e le banche centrali nazionali anche quando non agiscono in veste di autorità monetarie, altre autorità pubbliche, le pubbliche amministrazioni statali, regionali o locali anche quando non agiscono in veste di autorità pubbliche; mentre vi sono inclusi i soggetti iscritti nell'albo degli istituti di pagamento esentati dagli obblighi del Titolo V-*ter* (Istituti di pagamento) del decreto legislativo n. 385 del 1993 (TUB)⁷ [lettera *a*]).

Nel vigente testo dell'articolo 40-*bis* vengono invece ricompresi nei servizi di pagamento, oltre agli istituti di moneta elettronica, agli istituti di pagamento e, quando prestano servizi di pagamento, alle banche e Poste Italiane S.p.A., anche la Banca centrale europea e le banche centrali nazionali se non agiscono in veste di autorità monetarie, altre autorità pubbliche, le pubbliche amministrazioni statali, regionali e locali se non agiscono in veste di autorità pubbliche;

⁵ Attuazione della direttiva 2007/64/CE, relativa ai servizi di pagamento nel mercato interno, recante modifica delle direttive 97/7/CE, 2002/65/CE, 2005/60/CE, 2006/48/CE, e che abroga la direttiva 97/5/CE.

⁶ Regolamento che stabilisce i requisiti tecnici e commerciali per i bonifici e gli addebiti diretti in euro e che modifica il regolamento (CE) n. 924/2009.

⁷ Ai sensi dell'articolo 114-*sexiesdecies* del TUB, la Banca d'Italia può esentare i soggetti iscritti nell'albo degli istituti di pagamento dall'applicazione, in tutto o in parte, di alcune delle disposizioni previste dal titolo V-*ter*, in materia di istituti di pagamento, quando ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni:

- a*) la media mensile, calcolata sui precedenti dodici mesi, dell'importo complessivo delle operazioni di pagamento eseguite dal soggetto interessato, compreso qualsiasi agente di cui è responsabile, non superi i 3 milioni di euro; la Banca d'Italia valuta tale condizione in base al piano aziendale prodotto dal soggetto interessato;
- b*) nessuna delle persone fisiche responsabili della gestione o del funzionamento dell'impresa abbia subito condanne per riciclaggio di denaro o finanziamento del terrorismo o altri reati finanziari.

- tra i servizi di pagamento vengono ricompresi l'esecuzione di operazioni di pagamento, incluso il trasferimento di fondi su un conto di pagamento presso il prestatore di servizi di pagamento dell'utilizzatore o presso un altro prestatore di servizi di pagamento, anche quando i fondi rientrano in una linea di credito accordata ad un utilizzatore di servizi di pagamento; l'emissione di strumenti di pagamento e/o convenzionamento di operazioni di pagamento; la rimessa di denaro⁸ [lettera *b*]).

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

- fatti salvi i casi cui non si applica il decreto legislativo n. 11 del 2010⁹, viene richiamata la definizione, recata dall'articolo 1, comma 1, lettera *c*), del decreto legislativo n. 11 del 2010, di operazione di pagamento, la quale è intesa come l'attività posta in essere dal pagatore o dal beneficiario, di versare, trasferire o prelevare fondi, indipendentemente da eventuali obblighi sottostanti tra pagatore e beneficiario, a cui è equiparata la nozione di rimessa di denaro¹⁰ [lettera *c*]).

Rispetto al testo vigente vengono introdotti i riferimenti alle ipotesi di esclusione dell'applicazione del decreto legislativo n. 11 del 2010, contenute nell'articolo 2, comma 2, del medesimo decreto legislativo e alla rimessa in denaro che viene espressamente ricompresa nella definizione di operazione di pagamento.

Il prospetto riepilogativo non ascrive alle norme effetti sui saldi di finanza pubblica.

La **relazione tecnica** riferisce che la disposizione modifica l'articolo 40-*bis* del DPR n. 633 del 1972, recante le definizioni necessarie per applicare i nuovi obblighi comunicativi imposti ai prestatori dei servizi di pagamento introdotti dalla direttiva (UE) 2020/284, recepita con il decreto legislativo n. 153 del 2023, mirando a garantire un più corretto coordinamento con le definizioni contenute nell'articolo 243-*bis* della citata direttiva. Sotto il profilo finanziario, la RT asserisce che le modifiche recate dalle norme in esame sono di natura procedurale e non comportano effetti sul gettito.

⁸ Si tratta di una delle attività commerciali di cui all'articolo 1, comma 2, lettera *h-septies.1*), numeri 3), 4), 5) e 6), del TUB.

⁹ Le ipotesi di disapplicazione del decreto legislativo n. 11 del 2010, elencati all'articolo 2, comma 2, del medesimo decreto legislativo costituiscono, tra le altre, le operazioni di pagamento effettuate esclusivamente in contante direttamente dal pagatore al beneficiario, senza alcuna intermediazione e le operazioni di pagamento basate sull'utilizzo di assegni o *voucher*.

¹⁰ Nozione contenuta nell'articolo 1, comma 1, lettera *n*) del suddetto decreto.

In merito ai profili di quantificazione, si evidenzia preliminarmente che le norme in esame modificano le definizioni di "prestatore di servizi di pagamento", "servizi di pagamento" e di "operazione di pagamento" recate dall'articolo 40-*bis* del DPR n. 633 del 1972, come introdotto dal decreto legislativo n. 153 del 2023, che recepisce la direttiva (UE) 2020/284.

Al riguardo, non si formulano osservazioni, stante il carattere procedurale delle norme in esame che, come evidenziato anche dalla relazione tecnica, mirano a garantire un più corretto coordinamento del decreto legislativo n. 153 del 2023 con le definizioni contenute nell'articolo 243-*bis* della citata direttiva.

ARTICOLO 9

Modifica all'articolo 9, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633

Normativa vigente. Il terzo comma dell'articolo 9 del DPR n. 633 del 1972, introdotto dall'articolo 5-*septies* del decreto legge n. 146 del 2021¹¹, intervenendo sulla disciplina del regime di non imponibilità ai fini IVA dei servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali recata dal medesimo articolo 9, ha escluso da tale regime i servizi di trasporto resi a soggetti diversi dall'esportatore, dal titolare del regime di transito, dall'importatore, dal destinatario dei beni o dal prestatore dei servizi. La relazione tecnica riferita a tale disposizione affermava che la modifica al predetto articolo 9 si fosse resa necessaria a seguito della sentenza della Corte di Giustizia UE del 29 giugno 2017, causa C-288/16, che aveva escluso l'esenzione da IVA per le prestazioni aventi ad oggetto il trasporto internazionale di beni verso un paese terzo non fornite direttamente al mittente o al destinatario. Con riferimento ai profili finanziari, la RT non ascriveva alla disposizione effetti sul gettito dal momento che la stessa si limitava a modificare la disciplina IVA applicabile a servizi tra imprese (B2B).

La norma, modificando il terzo comma dell'articolo 9 del DPR n. 633 del 1972, estende l'ambito soggettivo del regime di non imponibilità IVA dei servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali indicati al primo comma del medesimo articolo 9, stabilendo che tale regime si applichi anche se i predetti servizi sono resi a intermediari dell'esportatore, del titolare del regime di transito, dell'importatore, del destinatario di beni o del prestatore di servizi di spedizione.

Il prospetto riepilogativo non ascrive alle norme effetti sui saldi di finanza pubblica.

¹¹ Recante misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili.

La **relazione tecnica** riferisce che per superare dubbi interpretativi e adeguare la normativa nazionale alla sentenza della CGUE Cartrans¹², che stabilisce che l'esenzione per il trasporto di merci esportate dovrebbe applicarsi lungo l'intera catena di fornitura, la disposizione modifica l'articolo 9 del DPR n. 633 del 1972. In particolare, estende il regime di non imponibilità previsto per i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali alle operazioni rese da intermediari, che, a legislazione vigente, secondo l'interpretazione restrittiva dell'Agenzia delle entrate¹³, sono soggette all'IVA. Con riferimento ai profili finanziari della disposizione, la RT asserisce che l'estensione del regime di non imponibilità alle operazioni rese da intermediari non è suscettibile di determinare effetti sul gettito, poiché si tratta di transazioni B2B, che sono neutre in termini di gettito IVA.

In merito ai profili di quantificazione, si evidenzia preliminarmente che la norma in esame, intervenendo sul terzo comma dell'articolo 9 del DPR n. 633 del 1972, estende il regime di non imponibilità IVA dei servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, indicati al primo comma del medesimo articolo 9, previsto per l'esportatore, il titolare del regime di transito, l'importatore, il destinatario di beni o il prestatore di servizi di spedizione, anche agli intermediari dei citati soggetti.

Al riguardo, non si formulano osservazioni, alla luce di quanto risulta dalla relazione tecnica secondo cui l'estensione del regime di non imponibilità alle operazioni rese da intermediari non è suscettibile di determinare effetti sul gettito, poiché si tratta di transazioni B2B¹⁴, che sono neutre in termini di gettito IVA.

¹² Sentenza della Corte di giustizia UE del 7 settembre 2023.

¹³ Nella risposta n. 514/2022 ad una istanza di interpello l'Agenzia delle entrate, richiamando i contenuti della circolare n. 5/E del 2022, formulata in base alle indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia europea nella sentenza del 29 giugno 2017, causa C-288/16, precisava che i servizi di trasporto non solo devono contribuire all'effettiva realizzazione di un'operazione di esportazione o di importazione di beni, ma devono anche essere forniti direttamente, a seconda del caso, all'esportatore, all'importatore o al destinatario dei beni. Pertanto, l'Agenzia, anche in forza delle modifiche intervenute all'articolo 9 del DPR n. 633 del 1972 ad opera dell'articolo 5-*septies* del decreto-legge n. 146 del 2021, evidenziava che il regime di non imponibilità IVA, in linea di principio, non si rende più applicabile alle prestazioni di trasporto internazionale che un vettore principale – incaricato di trasportare la merce all'estero dall'esportatore, dall'importatore o dal destinatario della stessa – affida ad un vettore terzo (cosiddetta subvezione).

¹⁴ Si tratta, infatti, delle transazioni *Business to Business* che non coinvolgono il consumatore finale.

ARTICOLO 10

Abrogazione dell'articolo 1, comma 151, della legge 29 dicembre 2022, n. 197

La norma abroga la disposizione di cui all'articolo 1, comma 151, della legge n. 197 del 2022 (legge di bilancio 2023), secondo la quale il soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto che facilita, tramite l'uso di un'interfaccia elettronica, quale un mercato virtuale, una piattaforma, un portale o mezzi analoghi, le vendite di beni mobili individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, esistenti nel territorio dello Stato, effettuate nei confronti di un cessionario non soggetto passivo IVA, è tenuto a trasmettere all'Agenzia delle entrate i dati relativi ai fornitori e alle operazioni effettuate.

Si rammenta che la relazione tecnica a corredo dell'A.S. 442, recante il disegno di legge di bilancio 2023, segnalava che la misura introdotta dalla disposizione in argomento fosse suscettibile di determinare effetti finanziari positivi che, per prudenza, non quantificava.

Il prospetto riepilogativo non ascrive alle norme effetti sui saldi di finanza pubblica.

La **relazione tecnica** riferisce che l'abrogazione è prevista in considerazione dell'evoluzione del quadro normativo e, in particolare, dell'emanazione del decreto legislativo n. 32 del 2023, che ha recepito della Direttiva UE 2021/514 (cosiddetta DAC 7) in tema di cooperazione amministrativa nel settore fiscale. Questa direttiva prevede l'obbligo per i gestori di piattaforme di trasmettere all'Agenzia delle entrate dati e informazioni relativi, tra gli altri, alle vendite di beni effettuate da venditori, che siano persone fisiche o entità, nei confronti di soggetti passivi IVA e non. Con riguardo ai profili finanziari della disposizione in esame, la RT asserisce che, considerando che gli obblighi comunicativi previsti dalla Direttiva DAC 7 includono anche quelli previsti dell'articolo 1, comma 151, della legge di bilancio 2023, l'abrogazione di quest'ultima disposizione non è suscettibile di generare effetti finanziari¹⁵.

Con riferimento ai citati obblighi rinvenibili nel decreto legislativo n. 32 del 2023, si rammenta che l'articolo 10 (obblighi di comunicazione ed esoneri) stabilisce, ai commi 1 e 2, gli obblighi di comunicazione dei gestori di piattaforma all'Agenzia delle entrate concernenti le informazioni elencate dal successivo articolo 11, quali: i dati che univocamente consentano di individuare il gestore di piattaforma, le informazioni sul venditore e sul conto finanziario su cui è versato il corrispettivo (se conosciute dal gestore), l'importo del corrispettivo totale e di eventuali diritti, commissioni o imposte trattenuti o addebitati dal gestore.

¹⁵ In proposito, la relazione illustrativa evidenzia che negli obblighi comunicativi previsti dalla Direttiva DAC 7 possono ritenersi compresi anche quelli previsti dell'articolo 1, comma 151, della legge di bilancio 2023, e dunque l'abrogazione di quest'ultima disposizione è finalizzata a evitare la duplicazione di adempimenti per i gestori di piattaforme in relazione ai medesimi dati, in conformità ai principi dello Statuto dei diritti dei contribuenti, e un aggravio di oneri per l'Amministrazione finanziaria che dovrebbe gestire un ulteriore flusso di dati.

In merito ai profili di quantificazione, si evidenzia preliminarmente che la norma in esame abroga la disposizione di cui all'articolo 1, comma 151, della legge n. 197 del 2022 (legge di bilancio 2023), secondo la quale il soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto che facilita, tramite l'uso di un'interfaccia elettronica, le vendite di beni mobili individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, esistenti nel territorio dello Stato, effettuate nei confronti di un cessionario non soggetto passivo IVA, è tenuto a trasmettere all'Agenzia delle entrate i dati relativi ai fornitori e alle operazioni effettuate.

La relazione tecnica chiarisce che l'abrogazione non determina effetti finanziari giacché la Direttiva UE 2021/514 (Direttiva DAC 7), recepita con il decreto legislativo n. 32 del 2023, prevede obblighi informativi che includono anche quelli contemplati dalla disposizione che si intende ora abrogare. Inoltre, la relazione illustrativa, nel ribadire che negli obblighi comunicativi previsti dalla Direttiva DAC 7 possono ritenersi compresi anche quelli previsti dell'articolo 1, comma 151, della legge di bilancio 2023, segnala che l'abrogazione di quest'ultima disposizione è finalizzata a evitare la duplicazione di adempimenti per i gestori di piattaforme in relazione ai medesimi dati, in conformità ai principi dello Statuto dei diritti dei contribuenti, e un aggravio di oneri per l'Amministrazione finanziaria che dovrebbe gestire un ulteriore flusso di dati.

Al riguardo, non si hanno pertanto osservazioni da formulare, alla luce degli elementi di informazione contenuti nella relazione tecnica e nella relazione illustrativa.