

**APPROFONDIMENTI****Dlgs 186/2025: Terzo settore, sport e Iva - prima parte**

 Circolari 24 Fisco | 19 dicembre 2025 | di Michele Brusaterra

È stato pubblicato il Dlgs 186 del 4 dicembre 2025, entrato in vigore il 13 dicembre 2025, che reca «Disposizioni in materia di Terzo settore, crisi d'impresa, sport e imposta sul valore aggiunto» e che contiene, tra le altre, norme volte a disciplinare i passaggi dei beni dall'attività commerciale a quella non commerciale per gli enti del Terzo settore.

**Terzo settore e passaggi di beni tra un'attività e l'altra**

A chi si rivolge

Tutte le imprese

Nella Gazzetta Ufficiale 288 del 12 dicembre 2025 è stato pubblicato il Dlgs 186 del 4 dicembre 2025, entrato in vigore il 13 dicembre 2025, che reca «Disposizioni in materia di Terzo settore, crisi d'impresa, sport e imposta sul valore aggiunto». Di seguito viene riportata la prima parte delle principali norme fiscali, in ordine cronologico di articolo. Le altre parti vengono pubblicate con le Circolari 24 Fisco dei prossimi giorni.

**Articolo 1 - Terzo settore e passaggio di beni dall'attività commerciale a quella non commerciale**

All'interno del Dlgs 117 del 3 luglio 2017, così detto "Codice del Terzo settore" (Cts), viene inserito l'articolo 79-bis rubricato «Passaggio di beni strumentali dall'attività commerciale a quella non commerciale per effetto del mutamento della qualificazione fiscale dell'attività esercitata».

Il comma 1 del nuovo articolo 79-bis stabilisce che, nel caso di passaggio dei beni relativi all'impresa dall'attività commerciale a quella non commerciale, per effetto del mutamento della qualificazione fiscale dell'attività derivante dall'applicazione delle disposizioni contenute nel "Codice del Terzo settore", gli enti del Terzo settore possono esercitare l'opzione per la non concorrenza alla formazione del reddito imponibile della plusvalenza che si potrebbe creare, in base all'articolo 86 del Dpr 917/1986, dal citato passaggio, ma a condizione e fintantoché i beni vengano utilizzati dall'ente per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguitamento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. L'opzione di cui sopra deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi.

Come si legge nella Relazione illustrativa al Dlgs 186 qui in commento, visto che «Con i nuovi criteri di cui al citato articolo 79 (del Codice del Terzo Settore, ndA), alcune attività attualmente classificate come commerciali ai sensi del Testo unico delle imposte sui redditi potrebbero essere ricondotte tra le attività di interesse generale svolte in modalità non commerciale», viene introdotta una norma volta ad evitare «l'emersione di plusvalenze latenti derivanti dalla fuoriuscita dei beni dal regime d'impresa, ai sensi dell'articolo 86, comma 1, del Testo unico delle imposte sui redditi».

I commi 2, 3 e 4, del nuovo articolo 79-bis dispongono che la plusvalenza sospesa, in base a quanto stabilito dal sopra citato comma 1 dello stesso articolo 19-bis, concorre a formare il reddito imponibile dell'ente nei seguenti casi:

- qualora i beni vengano destinati dall'ente ad altre finalità diverse da quelle sopra riportate, ossia diverse da finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. In questo caso la plusvalenza è costituita dalla differenza tra:

? -- il valore normale dei beni al momento della destinazione a finalità diverse di cui si è detto nel periodo precedente, e

? -- il costo non ammortizzato del bene al momento del passaggio dall'attività commerciale a quella non commerciale, di cui al comma 1, dell'articolo 79-bis, e di cui si è detto sopra;

- qualora i beni siano ceduti a titolo oneroso o in caso di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento degli stessi. In questo caso la plusvalenza è costituita dalla differenza tra:

? -- corrispettivo o indennizzo conseguiti all'atto della cessione o del risarcimento, al netto dei costi accessori di diretta imputazione, e

? -- il costo non ammortizzato del bene al momento del passaggio dall'attività commerciale a quella non commerciale, di cui al comma 1, dell'articolo 79-bis, e di cui si è detto sopra.

Vien altresì stabilito dal comma 5 del nuovo articolo 19-bis che la plusvalenza realizzata e come sopra determinata, concorre alla formazione del reddito in base a quanto disposto dall'articolo 86, comma 4, del Dpr 917/1986, e cioè:

- per l'intero ammontare, nell'esercizio in cui è realizzata e, quindi, nell'esercizio in cui si verifica una delle ipotesi di cui si è detto sopra;
- in quote costanti, nell'esercizio di realizzo e nei 4 esercizi successivi, a scelta dell'ente del Terzo settore, qualora il bene risulti essere stato posseduto per un periodo non inferiore a tre anni, tenendo conto che tale scelta deve risultare dalla dichiarazione dei redditi.

Infine, viene stabilito che per gli enti di cui all'articolo 4, comma 3, del Dlgs 117/2017, ossia per gli enti religiosi civilmente riconosciuti e per le fabbricerie di cui all'articolo 72 della legge 222/1985 (enti che amministrano i beni e i redditi destinati alla manutenzione, al restauro e alle spese di gestione degli edifici di culto), le disposizioni di cui al nuovo articolo 19-bis qui in commento, si applicano limitatamente ai beni inclusi nel patrimonio destinato e indicati nel regolamento, sempre ai sensi di quanto disposto dell'articolo 4, comma 3, del Dlgs 117/2017.

Si ricorda che in base a quanto disposto dall'articolo 4, comma 3, del Dlgs 117/2017, agli enti religiosi civilmente riconosciuti e alle citate fabbricerie, le norme dello stesso decreto 117 si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 5, nonché delle eventuali attività diverse di cui all'articolo 6, sempre del medesimo decreto legislativo, a condizione che per tali attività essi adottino un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto e in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme del Codice del Terzo settore e sia depositato nel Registro unico nazionale del Terzo settore.

Per lo svolgimento delle predette attività deve essere, inoltre, costituito un patrimonio destinato, i beni che lo compongono devono essere indicati nel regolamento, anche con un atto distinto ma a esso allegato, e devono essere tenute separatamente le scritture contabili previste dall'articolo 13, sempre del Dlgs 117/2017.

Si evidenzia che, in base a quanto disposto dall'articolo 8 del DI 84/2025, le disposizioni che disciplinano il regime fiscale degli enti del Terzo settore entrano in vigore dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025.

## **Organizzazioni di volontariato e regime forfetario**

### **Articolo 2 - Regime forfettario per le attività svolte dalle organizzazioni di volontariato e dalle associazioni di promozione sociale**

Viene modificato l'articolo 5, comma 15-quinquies, del DI 146 del 21 ottobre 2021, che stabilisce che, in attesa della piena operatività delle disposizioni del titolo X del Dlgs 117/2017, così detto Codice del Terzo settore, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che hanno conseguito ricavi, ragguagliati ad anno, non superiori a euro 65.000 (si veda di seguito per la modifica di questo limite) applicano, ai soli fini Iva, il regime speciale previsto per i contribuenti in regime forfetario e di cui all'articolo 1, commi da 58 a 63, della legge 190/2014. Con la modifica apportata dal Dlgs 186 in commento, l'appena citato limite viene elevato a euro 65.000 a euro 85.000.

Si legge nella relazione illustrativa di accompagnamento al Dlgs 186 qui in commento che «In questo modo, si è allineata la soglia di ricavi applicabile alle organizzazioni di volontariato e alle Aps per l'accesso al regime forfettario a quella applicabile alle persone fisiche che intendono accedere al regime speciale, secondo quanto previsto dall'articolo 1, comma 54, della legge 190/2014, così come modificato dall'articolo 1, comma 54, lettera a), della legge di Bilancio 2023».

Si evidenzia che, in base a quanto disposto dall'articolo 8 del DI 84/2025, le disposizioni che disciplinano il regime fiscale degli enti del Terzo settore entrano in vigore dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025.

Viene modificato l'articolo 86, comma 1, del Dlgs 117/2017, rubricato «Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato», al fine di stabilire che le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale possono applicare, in relazione alle attività commerciali svolte, il regime forfetario di cui allo stesso articolo 86, qualora nel periodo d'imposta precedente abbiano percepito ricavi, ragguagliati al periodo d'imposta, non superiori alla soglia di euro 85.000, anziché di euro 130.000 come previsto prima dell'intervento in commento, o alla diversa soglia che dovesse essere armonizzata in sede europea.

Si evidenzia che, in base a quanto disposto dall'articolo 8 del DI 84/2025, le disposizioni che disciplinano il regime fiscale degli enti del Terzo settore entrano in vigore dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025.

Si ricorda brevemente che, ai fini delle imposte sui redditi, l'articolo 86 del Dlgs 117/2017 prevede che le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale possono optare per l'applicazione di un regime forfetario per le attività commerciali esercitate, tenendo contabilità semplificata, a condizione di non superare, nel periodo d'imposta precedente, il limite di ricavi ora fissato in euro 85.000.

L'opzione, che può essere esercitata nella dichiarazione annuale o, in caso di presunzione della sussistenza dei requisiti ossia del limite di euro 85.000 di ricavi, nella dichiarazione di inizio attività ai fini Iva e di cui all'articolo 35 del Dpr 633/1972, comporta che il reddito imponibile viene determinato con l'applicazione all'ammontare dei ricavi percepiti di un coefficiente di redditività pari:

- all'1 per cento per le organizzazioni di volontariato e
- al 3 per cento per le associazioni di promozione sociale.

Si ricorda che...

- Nel caso di passaggio dei beni relativi all'impresa dall'attività commerciale a quella non commerciale, gli enti del Terzo settore possono esercitare una particolare opzione sulla plusvalenza.

- Il regime forfetario per gli enti del Terzo settore può essere esercitato con ricavi non superiori a euro 85.000.

## **I punti salienti**

### ***La normativa***

Nella Gazzetta Ufficiale 288 del 12 dicembre 2025 è stato pubblicato il Dlgs 186 del 4 dicembre 2025, entrato in vigore il 13 dicembre 2025, che reca «Disposizioni in materia di Terzo settore, crisi d'impresa, sport e imposta sul valore aggiunto».

### ***L'opzione sulla plusvalenza***

Il comma 1 del nuovo articolo 79-bis stabilisce che, nel caso di passaggio dei beni relativi all'impresa dall'attività commerciale a quella non commerciale, per effetto del mutamento della qualificazione fiscale dell'attività derivante dall'applicazione delle disposizioni contenute nel Codice del Terzo settore, gli enti del Terzo settore possono esercitare l'opzione per la non concorrenza alla formazione del reddito imponibile della plusvalenza che si potrebbe creare.

### ***Il regime forfetario***

Viene stabilito che le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che hanno conseguito ricavi, ragguagliati ad anno, non superiori a euro 85.000 applicano, ai soli fini Iva, il regime speciale previsto per i contribuenti in regime forfetario e di cui all'articolo 1, commi da 58 a 63, della legge 190/2014.