

ETS – APS

TITOLO X D. LGS N 117/2017

1 GENNAIO 2026

Relatore

Dott. Alberto Donato

Dottore commercialista

NOVITA' 2026

RIFORMA IVA => rinviata di 10 anni dal 2026 al 2036

TITOLO X CTS => entra in vigore il 1 gennaio 2026. Dal 1/1/2026 per gli ETS iscritti al RUNTS non si applicano più le disposizioni fiscali del TUIR (DPR 917/1986) ma le disposizione del CTS

L 398/1991 => dal 1/1/2026 la potranno applicare solo le associazioni sportive per cui i Circoli NOI non la potranno più utilizzare

TITOLO X CTS D. LGS N 117/2017

Ai fini della corretta applicazione delle disposizioni fiscali del Titolo X del CTS è fondamentale la distinzione tra

ETS COMMERCIALI

ED

ETS NON COMMERCIALI

La commercialità degli ETS è fondata su un criterio quantitativo e non più qualitativo come era con TUIR.

Per gli “altri” ETS => art 79

Per APS/ODV => combinato disposto art. 85 e art 79

La verifica si basa su due livelli

Singole AIG => svolte con modalità commerciali o meno

ETS/APS => nel suo complesso se commerciale o non commerciale

NB la distinzione tra AIG e ATTIVITA' DIVERSE è questione diversa dalla classificazione come attività commerciali e attività non commerciali

le AIG possono essere sia commerciali che non commerciali

1 VERIFICA

VERIFICA SE AIG SONO COMMERCIALI O NON COMMERCIALI

AIG NON COMMERCIALI

Per gli APS ETS sono **considerate non commerciali le attività di interesse generale (AIG) di cui all'art 5 CTS se:**

- svolte a titolo gratuito (art 79 c. 2);
- le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuati verso corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti , dei propri associati e familiari conviventi degli stessi, di altre associazioni di promozione sociale che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o iscritti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali nonché nei confronti di enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore ai sensi dell'art. 5, comma 1, lettera m (Art 85)
- per le AIG svolte a favore di soggetti diversi da quelli indicati nell'art 85 (vedi sopra) ossia terzi non soci, familiari non conviventi, la verifica sulla commercialità o meno dovrà essere verificata sulla base all'art 79 per cui sono AIG non commerciali quando sono dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi. Il calcolo dei costi effettivi comprende i costi diretti, costi indiretti per la quota di spettanza e costi generali compresi quelli finanziari e tributari.

Da notare che per i corrispettivi dell'art 85 non vi è il limite dei costi effettivi come invece previsto dall'art 79 per cui le APS su tali attività possono avere un "utile" necessario per finanziare il Circolo.

Inoltre, sono non commerciali:

- fondi derivanti da raccolte pubbliche effettuate occasionalmente (Art 79 c 4);
- contributi, sovvenzioni di amministrazioni pubbliche per lo svolgimento delle attività AIG (Art 79 c 4);

- le liberalità, le quote associative (Art 79 c 5 bis);
- le cessioni a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati e ai familiari conviventi verso corrispettivi specifici (art 85 c 2 – solo APS);
- la cessione di beni acquistati da terzi a titolo gratuito ai fini di sovvenzione (a condizione che la vendita sia curata direttamente dal circolo) (Art 85 c 6 – solo APS)
- solo per i Circoli (APS) associati ad associazioni nazionali le cui finalità sono riconosciute dal Ministero dell'interno (NOI, ASSOCIAZIONE) i corrispettivi specifici per (art 85 c 4):
 - o Bar ossia la somministrazione di alimenti o bevande (solo se svolta nella sede in cui è svolta l'attività istituzionale),
 - o l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;a condizione che tali attività siano strettamente complementari alle AIG effettivamente svolte, siano effettuate nei confronti di associati o familiari conviventi e svolte senza alcuno strumento pubblicitario.

Le agevolazioni della cessione di pubblicazioni, del bar, dei viaggi è applicata nei limiti degli aiuti *de minimis* che complessivamente (somma di tutti gli aiuti *de minimis*) non possono superare € 200.000 nel triennio (Ar 88 CTS).

Il comma 2-bis dell'art 79 prevede una norma di salvaguardia per cui le attività AIG 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. Tale norma per le APS ha una portata limitata alle sole AIG diverse da quelle previste all'art 85 c 1 (ad esempio: AIG a favore di familiari non conviventi/terzi)

2 VERIFICA**SE IL CIRCOLO E' COMMERCIALE O NON COMMERCIALE**

Una volta determinato se le AIG sono commerciali o non commerciali l'art 79 c 5 fornisce le regole per definire **se un ETS è commerciale o non commerciale** per cui un **Circolo NOI APS ETS si considera non commerciale se svolge in via esclusiva o prevalente attività non commerciali rispetto a quelle commerciali**

ATTIVITA' NON COMMERCIALI	ATTIVITA' COMMERCIALI
<p>AIG non commerciali (art 79)</p> <p>Raccolte occasionali di fondi</p> <p>Quote associative, liberalità, contributi e sovvenzioni</p> <p>Cessione di beni acquisiti a titolo gratuito</p> <p>Attività non commerciali art 85 (cessione pubblicazioni, organizzazione viaggi, bar, AIG verso corrispettivi specifici) sempre non commerciali senza necessità raffronto costi/corrispettivi</p> <p>Proventi figurativi</p> <p>NB contributi per accreditamento/convenzione si considerano per verificare se AIG è commerciale o meno anche se detassati</p>	<p>AIG svolte con modalità commerciali</p> <p>Attività diverse (sempre escluso il BAR per i NOI)</p> <p>AIG oltre i limiti dell'art 79 comma 2/bis</p> <p>Raccolta continuativa di fondi</p> <p>Sono esclusi (non si sommano) i ricavi da sponsorizzazioni (Art 79 c 5)</p>

CONTRIBUTI PER ACCREDITAMENTO ART 55 / CONVENZIONE ART 56

La non concorrenza alla formazione del reddito (art 79 c 4) è un concetto diverso dalla non commercialità dell'AIG ne discende che le entrate in oggetto devono comunque essere tenute in considerazione ai fini del c.d. "test di commercialità" dell'AIG (test n. 1).

Successivamente, se all'esito del test di commercialità generale (test n. 2) l'ente dovesse configurarsi di natura "non commerciale", allora le entrate in oggetto non concorreranno alla formazione del reddito; qualora, al contrario, all'esito del test, l'ente dovesse configurarsi come "di natura commerciale", allora tali entrate concorrerebbero alla quantificazione del reddito imponibile ai fini IRES quali ricavi imponibili.

ETS NON COMMERCIALE**ATTIVITA' NON COMMERCIALI > ATTIVITA' COMMERCIALI****ETS COMMERCIALE****ATTIVITA' NON COMMERCIALI < ATTIVITA' COMMERCIALI**

IMPOSTAZIONE CONTABILE ETS NON COMMERCIALI

Abolito il regime L 398/1991 gli APS potranno applicare i regimi forfettari del CTS o il regime ordinario. I regimi forfettari del CTS sono:

ART 86 UTILIZZABILE DA APS SIA COMMERCIALI CHE NON COMMERCIALI CON LIMITE DEI RICAVI DI € 85.000

ART 80 UTILIZZABILE SOLO DA ETS NON COMMERCIALI SENZA LIMITI DI RICAVI.

Quindi il regime forfettario art 86 potrà essere optato solo da APS / ODV, commerciali e non commerciali, con ricavi commerciali non superiori ad € 85.000, mentre il regime forfettario art 80 potrà essere scelto da tutti gli ETS (anche non APS) ma solo se non commerciali e senza limite di ricavi commerciali.

REGIME FORFETTARIO ART 86 (SOLO APS /ODV)

Le APS e ODV, sia commerciali che non commerciali, per le **sole attività commerciali** potranno optare (non è obbligatorio) per il regime forfettario art 86.

Il regime art 86 è applicabile se nell'anno precedente i ricavi commerciali percepiti **non sono superiori ad € 85.000**, importo ragguagliato al periodo di imposta.

IMPOSTE DIRETTE

IRES 24% / IRAP 3,9% => reddito pari al 3% (1% per ODV) dei ricavi (senza aggiungere come invece previsto nell'art 80 altri componenti positivi quali plusvalenze, sopravvenienze attive, dividendi e interessi e proventi immobiliari)

Sono esclusi ISA

Adempimenti contabili

Restano gli obblighi di:

conservazione dei documenti ricevuti ed emessi (art 86 c 5)

invio UNICO ENC

presentazione del bilancio modello D (cassa) o modelli A/B/C => DM 5.3.32020

Esoneri

esonero degli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili (ai fini imposte dirette DPR n. 600/1973);

non applicano la ritenuta di acconto alla fonte (APS paga professionista, collaboratore occasionale non applica la ritenuta del 20%, ritenute IRPEF dipendenti) ma devono tenerne memoria essendo obbligati ad indicare in UNICO i codici fiscali dei soggetti a cui hanno pagato compensi su cui non hanno applicato la ritenuta. Non compila più le Certificazioni Uniche non operando più le ritenute.

NB non applicano ritenute IRPEF ai dipendenti => comunicare l'opzione art 86 al Consulente del lavoro

IVA

Le APS che optano per l'art 86 ai fini IVA adottano il regime speciale ivi previsto, salvo opzione per applicare l'IVA nei modi ordinari.

Art 86 comma 7

- Non applicano iva in rivalsa (non addebitano iva nelle fatture emesse), nelle sponsorizzazioni non ci sarà più l'IVA;

Circolo con PIVA con ricavi commerciali che opta per art 86 non applica IVA e non emette scontrini fiscali

Circolo con P IVA senza ricavi commerciali non può optare per art 86 applica IVA sulle attività de commercializzate imponibili IVA

- Applicano Art 41 c 2 bis DL331/1993 per le cessioni di beni intracomunitarie che sono considerate cessioni interne (no iscrizione VIES, no intrastat)
- Acquisti beni intracomunitari applicano art 38/331:
 - entro € 10.000 non sono acquisti cee ma sono soggetti ad iva nel paese di provenienza
 - oltre € 10.000 acquisti cee con integrazione con IVA della fattura estera versamento del IVA entro 16 del mese successivo
- acquisti/cessioni di servizi cee / extracee applicano art 7/ter DPR 633/1972
 - servizi resi a P IVA emissione di fattura senza IVA con dicitura “inversione contabile”
 - servizi resi a privato con IVA
 - servizi ricevuti da P IVA provvedono a integrare con IVA la fattura estera, IVA si versa entro il 16 mese successivo.
- Export/import applicano regole IVA DPR 633/1972, non possono fare acquisti 8/c ossia non possono avvalersi del plafond

- Non possono detrarre l'IVA sugli acquisti

Art 86 comma 8 ulteriori esoneri ai fini IVA:

- non versano l'IVA (non avendo IVA sulle vendite)
- non presentano dichiarazione Iva
- non presentano LIPE (liquidazioni periodiche IVA)
- non registrano le fatture né emesse né ricevute né le bollette doganali
- non emettono scontrini fiscali

Unici adempimenti sono la numerazione delle fatture e la conservazione delle fatture e delle bollette doganali.

Art 86 comma 9

Applicano IVA per le operazioni in cui risultano debitori di imposta con integrazione fattura TD 18 (acquisti intracomunitari) o emissione autofattura TD17/TD19 per gli acquisti di servizi da soggetti extranee o TD16 acquisti interni (italiani) con versamento dell'IVA entro il 16 del mese successivo.

Fatture italiane relativa all'attività istituzionale devono riportare l'IVA, per quelle riferite alle attività commerciali si applica inversione contabile (ES. fatture di pulizie, manutenzione edifici idraulici, pittori muratori...) con obbligo per l'ente di emettere autofattura con IVA 22%.

Art 86 comma 13

APS in regime forfettario art 86 possono applicare l'IVA nei modi ordinari per cui applicano iva nelle cessioni, detraggono IVA sugli acquisti, tengono la contabilità IVA.

Art 86 comma 14

Regime forfettario cessa l'anno successivo a quello in cui si supera il limite di € 85.000 di ricavi

Art 86 comma 15

Regola le ipotesi di fuori uscita dal regime e di passaggio dal regime ordinario al forfettario e vice versa.

SINTESI ART 86

Obblighi

Numerano e conservano fatture acquisto

Emettono fattura senza IVA (rispetto alla L398/1991 per le sponsorizzazioni perderanno il 50% dell'IVA che non incasseranno più)

Presentano bilancio di esercizio DM 5.3.2020 - modello D (Cassa) se nei limiti

Esoneri dal 1/1/2026

Sono esonerati dalla tenuta dei registri IVA

Sono esonerati dagli obblighi contabili e tenuta scritture contabili ai fini IRES

Non tengono registro L 398/1991

Non versano IVA (se non in caso di acquisti in inversione contabile)

Non effettuano (e quindi non versano) le ritenute alla fonte

Sono esclusi dagli obblighi contabili dell'art 87

Salvo diverse, future precisazioni ufficiali, una Aps in regime forfettario art 86 usufruisce degli esoneri oltre che per le attività commerciali anche per le attività de commercializzate sia che siano imponibili Iva sia che siano escluse IVA.

REGIME FORFETTARIO ART 80**Regime forfettario art 80 CTS**

Regime forfettario di carattere generale applicabile a tutti gli **ETS non commerciali**, applicabile senza limiti di ricavi. Gli ETS commerciali, ai sensi dell'art 79, non possono optare per il forfait art 80:

Prevede una determinazione forfettaria del reddito delle attività commerciali con % diverse tra prestazioni di servizi e altre attività

SERVIZI	ALTRE ATTIVITA'
Fino ad € 130.000 => 7%	Fino ad € 130.000 => 5%
Da 130.001 – 300.000 => 10%	Da 130.001 – 300.000 => 7%
Oltre 300.000 => 17%	Oltre 300.000 => 14 %

Non vi sono agevolazioni IVA.

Reddito per le attività commerciali (su cui si paga il 24% di IRES ed il 3.9% di IRAP) => determinazione forfettaria del reddito (si applicano sui ricavi commerciali le % di cui sopra) + plusvalenze + sopravvenienze attive + dividendi e interessi + proventi immobiliari.

L'art 80 fa riferimento solo alle attività commerciali dell'art 5 e 6 ma non cita le raccolte fondi continuative dell'art 7 che sono commerciali per cui non è, ad oggi, chiaro se vi rientrano o meno.

L'opzione è esercitata nella dichiarazione annuale o nella dichiarazione di inizio attività, ha effetto dall'inizio del periodo di imposta fino a revoca e comunque per un triennio

Sono esclusi da ISA.

IVA

L'art 80 non prevede agevolazioni IVA per cui obbliga alla tenuta della contabilità separata per le attività commerciali con tenuta della contabilità ai fini IVA (registri IVA vendite, registri IVA fatture di acquisti, corrispettivi, liquidazione periodica IVA, versamento dell'IVA).

Impostazione contabile

Applicano l'art 87 c 1 lett a), che resta escluso per le Aps che optano per il forfettario art 86:

- obbligo delle scritture contabili cronologiche (libro giornale e inventario) => per l'attività complessivamente svolta "...a pena di decadenza dai benefici fiscali per esse previsti, devono: a) in relazione all'attività complessivamente svolta, redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con completezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, e rappresentare adeguatamente nel bilancio di cui all'art. 13..."

Giova ricordate che

Art 87 comma 3 gli ETS non commerciali che non abbiano conseguito proventi superiori a quelli previsti dall'art 13 "...possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili previste al primo comma, lettera a), il rendiconto per cassa" per cui

- se APS senza personalità giuridica con proventi inferiori ad € 300.000 "in luogo delle scritture contabili dell'art 87 lett a) possono tenere il rendiconto di cassa modello D;
- se APS con proventi inferiori ad € 60.000 possono redigere il rendiconto di cassa con entrate ed uscite indicate in modo aggregato (in attesa del modello specifico) - attualmente non possibile;

L' art 87 c. 1 lett b) per le sole **attività commerciali** (AIG, attività diverse e raccolta continuativa di fonti) prevede la tenuta della contabilità separata in regime **contabilità semplificata anche oltre i limiti fiscalmente** stabiliti per cui sarà necessario attivare i registri IVA: Registri iva vendite, Registri iva acquisti, libro cespiti. Resta il dubbio per le attività de commercializzate imponibili IVA non citate nella norma indicata;

Art 87 c 5 per ETS non commerciale vi è l'esonero dall'emissione di scontrini fiscali per AIG ed attività diverse di cui all'art 6 se non commerciali.

CONCLUSIONI

In attesa di chiarimenti ufficiali si ritiene che:

CIRCOLI CON P IVA CON RICAVI COMMERCIALI NON SUPERIORI AD € 85.000 – OPZIONE REGIME FORFETTARIO ART 86 CTS

Opta per forfait art 86 applica tutti gli esoneri ivi previsti (sia IVA che IRES)

Utilizza gli esoneri art 86 anche per le attività de commercializzate ma imponibili IVA

Presenta bilancio modello DM 5/3/2020 – continua, come negli anni precedenti, a tenere le scritture cronologiche per documentare la corretta compilazione del bilancio

SINTESI ART 86

Obblighi

Numerano e conservano fatture acquisto

Emettono fattura senza IVA (rispetto alla L398/1991 per le sponsorizzazioni perderanno il 50% dell'IVA che non incasseranno più)

- Fatture elettronica emessa senza IVA, natura N2.2 (in attesa di chiarimenti)
- Esenti dal bollo di € 2 (art 82 c 5) come previsto nel Manuale operativo Fatture elettroniche dell'Agenzia delle Entrate "...non è presente l'indicazione della codifica prevista per i casi di non assoggettamento all'imposta di bollo. Tale indicazione deve essere infatti riportata per operazioni che, seppur formalmente rientranti nel campo applicativo dell'imposta di bollo, non devono esservi assoggettate per specifica disposizione normativa. Per segnalare la circostanza all'Agenzia delle entrate, l'operazione (riga della fattura) deve riportare nel campo "Tipo dato" (2.2.1.16.1) presente nel blocco "Altri dati gestionali" - uno dei seguenti valori: **"NB2", se si tratta di un documento emesso da un soggetto appartenente al terzo settore**
- Regime contabile = RF18 (Altro – in attesa che sia attivato il codice specifico per il regime art 86/117)

Presentano bilancio di esercizio DM 5.3.2020 - modello D (Cassa) se nei limiti

Presenta UNIC ENC

Esoneri dal 1/1/2026

Sono esonerati dalla tenuta dei registri IVA

Sono esonerati dagli obblighi contabili e tenuta scritture contabili ai fini IRES

Non tengono registro L 398/1991

Non versano IVA (se non in caso di acquisti in inversione contabile)

Non effettuano (e quindi non versano) le ritenute alla fonte

Sono esclusi dagli obblighi contabili dell'art 87

CIRCOLI SENZA P IVA / CON P IVA SOLO PER ATTIVITA' DE COMMERCIALIZZATE IMPONIBILI IVA

Non possono usufruire della agevolazioni/esoneri dell'art 86 per cui:

applicano e versa le ritenute di acconto

applicano l'IVA per le attività de commercializzate imponibili IVA

obbligati alla tenuta delle scritture contabili cronologiche (art 87)

attivano i registri IVA per attività de commercializzate imponibili IVA (in attesa di chiarimenti sulla applicazione dell'art 87 c 1 lett b) che prevede

l'obbligo della contabilità separata solo per le "attività commerciali")

se senza personalità giuridica con entrate inferiore ad € 300.000 rendiconto di cassa modello D che ex art 87 c 3 sostitutive delle scritture contabili cronologiche

Presenta bilancio modello DM 5/3/2020