



*Fossati Massimiliano*

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

Iscritto nell'Albo dei ~~Cons.~~ Tecnici del Tribunale di Firenze al n. 6574  
Mediatore Professionista

## Novità in materia di Terzo settore, sport, crisi d'impresa e IVA - DLgs. 4.12.2025 n. 186

## 1 PREMESSA

Con il DLgs. 4.12.2025 n. 186, pubblicato sulla G.U. 12.12.2025 n. 288, sulla base della legge delega per la riforma fiscale di cui alla L. 9.8.2023 n. 111, sono state previste numerose novità in materia di Terzo settore, sport, crisi d'impresa e IVA.

Il DLgs. 186/2025 è entrato in vigore il 13.12.2025, giorno successivo alla sua pubblicazione, ma per diverse disposizioni sono previste specifiche decorrenze.

## 2 ENTI DEL TERZO SETTORE - PASSAGGIO DI BENI DALLA SFERA COMMERCIALE A QUELLA NON COMMERCIALE

L'art. 1 del DLgs. 186/2025 ha introdotto nel DLgs. 117/2017 (codice del Terzo settore) l'art. 79-bis, che ha lo scopo di assicurare la neutralità fiscale dei plusvalori che potrebbero emergere nel passaggio dei beni d'impresa dalla sfera commerciale a quella non commerciale, in conseguenza della riqualificazione delle attività di interesse generale sulla base dei nuovi criteri dettati dal codice del Terzo settore e applicati dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025.

Esercitando un'apposita opzione nella dichiarazione dei redditi, gli enti possono scegliere la non concorrenza alla formazione del reddito imponibile della plusvalenza afferente ai beni relativi all'impresa a condizione e fintantoché i beni siano utilizzati per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

### 2.1 EMERSIONE DELLA PLUSVALENZA

Lo stato di sospensione della plusvalenza viene meno quando:

- i beni sono destinati dall'ente ad altre finalità diverse;
- oppure i beni sono ceduti a titolo oneroso o in caso di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la loro perdita o il loro danneggiamento.

In caso di destinazione a finalità diverse da quelle civiche, solidaristiche e di utilità sociale, la plusvalenza è costituita dalla differenza tra il valore normale dei beni all'atto della destinazione a finalità diverse e il costo non ammortizzato all'atto del passaggio.

In caso di cessione o di risarcimento, 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.

La plusvalenza così determinata concorre a formare il reddito ai sensi dell'art 86 co. 4 del TUIR.

### 2.2 ENTI RELIGIOSI CIVILMENTE RICONOSCIUTI

La misura è fruibile anche per i beni inclusi nel patrimonio destinato e indicati nel regolamento dei rami ETS degli enti religiosi civilmente riconosciuti.

### 2.3 DECORRENZA

Essendo inserito nel Titolo X del codice del Terzo settore, la norma diventa operativa dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025 (quindi dal periodo d'imposta 2026, per i soggetti "solari").

### 3 REGIME FORFETARIO PER GLI ENTI SPORTIVI DILETTANTISTICI

L'art. 7 del DLgs. 186/2025 apporta alcune modifiche all'art. 1 della L. 16.12.91 n. 398, volte a specificare che il regime forfetario è applicabile:

- da associazioni, società di capitali e cooperative sportive dilettantistiche iscritte al Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche (RASD), con esclusione degli enti del Terzo settore; a condizione che, nel periodo d'imposta precedente, i proventi conseguiti dall'esercizio di attività commerciali non superino l'importo di 400.000,00 euro (questo limite viene inserito nel testo della norma, ma era già stato definito dall'art. 90 co. 2 della L. 289/2002).

Il superamento in corso d'anno del medesimo limite di 400.000,00 euro determina la fuoriuscita dal regime con effetto dal mese successivo a quello in cui il limite è superato.

#### *Decorrenza*

La disposizione è in vigore dal 13.12.2025.

### 4 DETASSAZIONE DELLE SOPRAVVENIENZE ATTIVE DA ESDEBITAMENTO

Con una norma di interpretazione autentica, contenuta nell'art. 8 del DLgs. 186/2025, il regime di favore previsto dall'art. 88 co. 4-ter del TUIR per le sopravvenienze attive da riduzione dei debiti viene esteso anche alle procedure concorsuali e agli istituti assimilati previsti dal DLgs. 14/2019 (c.d. "codice della crisi d'impresa", CCII).

#### 4.1 DISCIPLINA DEL REGIME DI ESENZIONE

Ai sensi dell'art. 88 co. 4-ter del TUIR, è stabilita:

- la non imponibilità integrale per le sopravvenienze attive da esdebitamento derivanti da istituti attivati con finalità liquidatoria (concordato fallimentare o preventivo liquidatorio) oppure da procedure estere equivalenti;
- la detassazione parziale per le sopravvenienze attive da esdebitamento maturate per effetto di istituti funzionali alla prosecuzione dell'attività d'impresa (concordato di risanamento, accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ex art. 182-bis del RD 267/42, piano attestato di risanamento ex art. 67 co. 3 lett. d) del citato RD 267/42) e procedure estere equivalenti.

#### *Determinazione dell'importo detassato*

Nel caso di cui al secondo punto, la riduzione delle passività dell'impresa – comprese quelle nei confronti dei soci – non costituisce sopravvenienza attiva per la parte di sopravvenienza che eccede la somma:

- delle perdite fiscali correnti o pregresse suscettibili di essere compensate ai sensi dell'art. 84 del TUIR (senza considerare, dunque, il limite dell'80%), comprese quelle trasferite al consolidato fiscale;
- della deduzione di periodo e dell'eccedenza relativa all'ACE ai sensi dell'art. 1 co. 4 del DL 201/2011 e del DM 3.8.2017;
- degli interessi passivi e degli oneri finanziari assimilati di cui all'art. 96 co. 4 del TUIR.

#### 4.2 ESTENSIONE DEL REGIME DI ESENZIONE ALLE PROCEDURE DEL CODICE DELLA CRISI

L'art. 8 del DLgs. 186/2025 stabilisce che l'art. 88 co. 4-ter del TUIR si interpreta nel senso che non si considerano sopravvenienze attive:

- le riduzioni dei debiti dell'impresa anche in sede di concordato nella liquidazione giudiziale, di concordato minore liquidatorio e di concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio: in questo caso, la sopravvenienza è interamente non imponibile;
- le riduzioni dei debiti dell'impresa anche nei casi di concordato minore in continuità aziendale, di accordo di ristrutturazione dei debiti omologato (ai sensi degli artt. 57, 60 e 61 del CCII), di un piano attestato ai sensi dell'art. 56 del citato CCII, pubblicato nel Registro delle imprese, ovvero di un piano di ristrutturazione soggetto a omologazione: in tale ipotesi, la sopravvenienza è parzialmente non imponibile, secondo quanto precisato nel precedente paragrafo.

##### **Decorrenza**

Trattandosi di norma di interpretazione autentica, la stessa ha efficacia retroattiva e, quindi, opera anche per il passato. Viene, però, stabilito che le maggiori imposte eventualmente versate per effetto di interpretazioni difformi da quella recata dalla disposizione in esame non saranno rimborsate.

### 5 SOGLIA DI RIFERIMENTO PER I REGIMI FORFETARI PER ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO E ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE

L'art. 2 del DLgs. 186/2025 fissa a 85.000,00 euro la soglia di ricavi entro la quale le organizzazioni di volontariato (ODV) e le associazioni di promozione sociale (APS) possono avvalersi del regime di esclusione IVA previsto dall'art. 5 co. 15-quinquies del DL 146/2021 e del regime forfetario previsto, sia ai fini IVA che ai fini delle imposte dirette, dall'art. 86 del DLgs. 117/2017.

#### 5.1 REGIME DI ESCLUSIONE IVA DI CUI AL DL 146/2021

L'art. 5 co. 15-quinquies del DL 146/2021 prevede che, in attesa dell'operatività delle disposizioni del Titolo X del DLgs. 117/2017, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale possono applicare, ai soli fini IVA, il regime di esclusione previsto dall'art. 1 co. 58-63 della L. 190/2014 per i c.d. "forfetari".

In sostanza tali enti, ove abbiano scelto di esercitare l'opzione, non addebitano l'IVA in rivalsa sulle operazioni effettuate e non detraggono l'imposta assolta sugli acquisti, oltre a beneficiare dell'esonero dalla maggior parte degli adempimenti IVA (versamento, dichiarazione, ecc.).

Anteriormente alle modifiche del DLgs. 186/2025, l'opzione per tale regime era consentita a ODV e APS con ricavi ragguagliati ad anno non superiori a 65.000,00 euro.

L'art. 2 co. 1 del DLgs. 186/2025, invece, innalza tale limite a 85.000,00 euro.

##### **Decorrenza**

La nuova soglia di ricavi dovrebbe operare con riferimento al periodo d'imposta 2025, anche considerato che, a partire dal 2026, tale regime dovrebbe essere "superato" da quello previsto dall'art. 86 del DLgs. 117/2017.

## 5.2 REGIME FORFETARIO DI CUI ALL'ART. 86 DEL DLGS. 117/2017

L'art. 86 del DLgs. 117/2017 (codice del Terzo settore) prevede un regime forfetario, valido sia ai fini IVA che ai fini delle imposte sui redditi, per le organizzazioni di volontariato (ODV) e le associazioni di promozione sociale (APS) che rispettano determinate condizioni. Tale regime potrà essere applicato in via opzionale a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025 (quindi dal 2026, per i soggetti "solari").

Essenzialmente, in relazione alle attività commerciali svolte, esso consentirà:

- di determinare il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi percepiti un coefficiente di redditività pari all'1% per le ODV e al 3% per le APS;
- sotto il profilo IVA, di non esercitare la rivalsa dell'imposta per le operazioni effettuate e di beneficiare dell'esonero dalla maggior parte degli adempimenti legati al tributo, ferma restando l'indetraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti.

Anteriormente alle modifiche previste dal DLgs. 186/2025, l'art. 86 co. 1 del DLgs. 117/2017 subordinava l'opzione per tale regime alla circostanza che gli enti, nel periodo d'imposta precedente a quello di riferimento, non avessero superato la soglia di 130.000,00 euro di ricavi o la soglia eventualmente armonizzata in sede europea.

Per effetto dell'art. 2 co. 2 del DLgs. 186/2025, invece, gli enti interessati potranno applicare il regime in parola a condizione che nel periodo d'imposta precedente abbiano percepito ricavi, ragguagliati al periodo d'imposta, non superiori a 85.000,00 euro o alla diversa soglia che dovesse essere armonizzata in sede europea.

## 6 SEMPLIFICAZIONI CONNESSE AL REGIME FORFETARIO PER ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO E ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE

L'art. 5 del DLgs. 186/2025 modifica l'art. 86 co. 8 del DLgs. 117/2017 arricchendo di un'ulteriore agevolazione il regime forfetario già previsto ai fini IVA e delle imposte dirette, per le organizzazioni di volontariato (ODV) e le associazioni di promozione sociale (APS) che rispettino i suddetti requisiti in termini di ricavi annui.

In particolare, viene previsto che, nell'ambito di tale regime, gli enti beneficiino anche dell'esonero dalla certificazione dei corrispettivi e quindi anche dalla trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri di cui all'art. 2 del DLgs. 127/2015.

Inoltre, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025 (quindi dall'anno 2026), viene modificato anche l'art. 2 co. 1 lett. hh) del DPR 696/96, stabilendo che tra le ipotesi di esonero dalla certificazione fiscale vi sono anche le operazioni svolte da ODV e APS che si avvalgano del regime forfetario di cui all'art. 86 del DLgs. 117/2017.

## 7 PROROGA DEL REGIME DI ESCLUSIONE IVA PER LE ASSOCIAZIONI

L'art. 6 del DLgs. 186/2025 rinvia di dieci anni, ossia dall'1.1.2026 all'1.1.2036, l'abolizione del regime di esclusione IVA previsto per talune associazioni con riferimento alle operazioni rese verso soci e tesserati in conformità alle finalità istituzionali.

Nello specifico, viene modificato l'art. 1 co. 683 della L. 234/2021, che fissa la decorrenza delle disposizioni contenute nell'art. 5 co. 15-*quater* del DL 146/2021.

Quest'ultima norma, infatti, allo scopo di adeguare la disciplina nazionale a quella comunitaria, prevede:

- l'abrogazione del regime di de-commercializzazione IVA previsto dall'art. 4 co. 4, 5 e 6 del DPR 633/72 per le operazioni di alcune associazioni;
- l'introduzione del regime di esenzione IVA per molte delle prestazioni attualmente de-commercializzate, al fine di esonerare comunque gli enti dal versamento dell'imposta.

La riforma della disciplina è stata più volte oggetto di rinvio e, per effetto dell'art. 6 del DLgs. 186/2025, viene ora rinviata di ulteriori dieci anni, confermando fino al 31.12.2035 l'attuale regime di esclusione.

Continueranno quindi ad essere considerate fuori campo IVA, ai sensi dell'art. 4 co. 4 del DPR 633/72, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese dietro corrispettivi specifici o contributi supplementari in conformità alle finalità istituzionali:

- da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona;
- nei confronti di soci, associati o partecipanti, di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali.

L'esclusione da IVA viene confermata anche per:

- le pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona cedute prevalentemente ai propri associati (art. 4 co. 5 del DPR 633/72);
- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dai partiti politici rappresentati nelle assemblee nazionali e regionali (art. 4 co. 5 del DPR 633/72);
- le somministrazioni di alimenti e bevande effettuate dalle associazioni di promozione sociale ai sensi dell'art. 4 co. 6 del DPR 633/72.

## 8 AGEVOLAZIONI IVA RIFERITE AGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

Tenendo conto dell'abrogazione della disciplina delle ONLUS prevista dal DLgs. 117/2017 (codice del Terzo settore), l'art. 3 del DLgs. 186/2025 "aggiorna" l'ambito applicativo di alcune agevolazioni IVA finora riferite alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale. Di conseguenza, vengono modificati sia l'art. 89 co. 7 del DLgs. 117/2017, sia gli artt. 3 e 10 del DPR 633/72.

## 8.1 AGEVOLAZIONI IVA RIFERITE ALLE ONLUS

Si ricorda che attualmente:

- l'art. 3 co. 3, primo periodo, del DPR 633/72 prevede l'esclusione da IVA per le prestazioni di divulgazione pubblicitaria svolte a beneficio delle attività istituzionali di enti e associazioni che, senza scopo di lucro, persegono finalità educative, culturali, sportive, religiose e di assistenza e solidarietà sociale, nonché a favore delle ONLUS;
- l'art. 10 del DPR 633/72 prevede che tra i soggetti beneficiari delle esenzioni previste ai n. 12), 15), 19), 20) e 27-ter) del relativo co. 1 vi siano anche le ONLUS.

## 8.2 NUOVO AMBITO SOGGETTIVO DELLE AGEVOLAZIONI

In vista dell'abrogazione della disciplina relativa alle ONLUS, l'art. 89 co. 7 del DLgs. 117/2017 stabiliva che, con l'efficacia del relativo Titolo X, il riferimento a tali enti contenuto nei citati artt. 3 e 10 del DPR 633/72 avrebbe dovuto essere sostituito con il riferimento agli *"enti del terzo settore di natura non commerciale"*.

L'art. 3 del DLgs. 186/2025, ora, prevede la soppressione dell'art. 89 co. 7 secondo periodo del DLgs. 117/2017 e, al contempo, modifica gli artt. 3 e 10 del DPR 633/72, riferendo le agevolazioni non più agli enti del Terzo settore non commerciali, bensì alla generalità degli ETS, escludendo soltanto le imprese sociali costituite in forma societaria.

Nello specifico, tale modifica dell'ambito soggettivo riguarda:

- le prestazioni di divulgazione pubblicitaria escluse da IVA ex art. 3 co. 3, primo periodo, del DPR 633/72;
- le cessioni gratuite di beni a favore di enti benefici, esenti da IVA ex art. 10 n. 12) del DPR 633/72;
- le prestazioni di ricovero e cura ex art. 10 n. 19) del DPR 633/72;
- le prestazioni educative esenti da IVA ex art. 10 n. 20) del DPR 633/72;
- le prestazioni socio-assistenziali rese a soggetti svantaggiati esenti da IVA ex art. 10 n. 27-ter) del DPR 633/72.

Fa eccezione l'esenzione prevista dall'art. 10 n. 15) del DPR 633/72 per il trasporto di malati o feriti mediante mezzi all'uopo equipaggiati. In questo caso, il riferimento alle ONLUS viene sostituito con il riferimento alla generalità degli enti del Terzo settore, incluse, quindi, le imprese sociali societarie.

### **Decorrenza**

In base all'art. 3 co. 3 del DLgs. 186/2025, le modifiche relative agli artt. 3 e 10 del DPR 633/72 si applicheranno con la medesima decorrenza prevista per le disposizioni del Titolo X del DLgs. 117/2017, ossia a decorrere dal periodo d'imposta successivo al 31.12.2025 (quindi dall'anno 2026).

## 9 ESTENSIONE DELL'ALIQUOTA IVA DEL 5% ALLE IMPRESE SOCIALI COSTITUITE IN FORMA SOCIETARIA

L'art. 4 del DLgs. 186/2025 estende l'aliquota IVA del 5% ad alcune prestazioni rese nei settori educativo, socio-sanitario e assistenziale da parte delle imprese sociali costituite in forma societaria. In particolare, viene modificato il n. 1) della Tabella A, parte II-*bis*, allegata al DPR 633/72, il quale già prevedeva l'aliquota IVA ridotta per le prestazioni di cui ai n. 18), 19), 20), 21) e 27-*ter*) dell'art. 10 co. 1 del DPR 633/72, quando rese da parte delle cooperative sociali e dai loro consorzi in favore di determinate categorie di soggetti svantaggiati (es. anziani, inabili adulti, tossicodipendenti).

Per effetto della modifica, l'ambito soggettivo dell'aliquota del 5% è esteso alle imprese sociali costituite in forma societaria.

Sono interessate dall'agevolazione le seguenti prestazioni quando rese a favore dei soggetti svantaggiati di cui al n. 27-*ter*) dell'art. 10 co. 1 del DPR 633/72:

- prestazioni di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie;
- prestazioni di ricovero e cura, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto;
- prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici;
- prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e simili, delle colonie marine, montane e campestri e degli alberghi e ostelli per la gioventù di cui alla L. 326/58, comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie;
- prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili.

### **Decorrenza**

Non essendo indicata una specifica decorrenza, la norma dovrebbe ritenersi efficace dal 13.12.2025, come la generalità delle disposizioni del DLgs. 186/2025.

## 10 MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DELLA DETRAZIONE IVA PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

L'art. 10 del DLgs. 186/2025 sostituisce interamente l'art. 19-*ter* del DPR 633/72, recante la disciplina della detrazione IVA per gli enti non commerciali.

Stando a quanto si legge nella relazione illustrativa allo schema di DLgs., l'intervento non comporta modifiche sostanziali nell'esercizio della detrazione, ma è finalizzato al solo miglioramento formale del testo normativo.

### **10.1 AMBITO SOGGETTIVO**

Nel testo riformulato, l'art. 19-*ter* del DPR 633/72, per individuare l'ambito applicativo delle regole di detrazione, non fa più riferimento agli enti di cui al precedente art. 4 co. 4, ma richiama in modo più generale *"i soggetti che svolgono attività economica in via non esclusiva"*.

Peraltro, il riferimento alla *"attività economica"* anziché alle *"attività commerciali o agricole"*, denota l'utilizzo di una terminologia più aderente a quella dell'art. 9 della direttiva 2006/112/CE.

## 10.2 ACQUISTI PROMISCUI

Resta fermo, a livello sostanziale, che l'imposta assolta per gli acquisti di beni e servizi impiegati in parte per l'attività economica e in parte per fini estranei a essa è detraibile per la sola quota imputabile alla prima. Tuttavia, rispetto al testo previgente, è esplicitato che:

- tra gli acquisti interessati dalla disciplina vi sono anche quelli intracomunitari;
- la quota detraibile va determinata *“secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati”*.

## 10.3 CONTABILITÀ SEPARATA

Il nuovo testo dell'art. 19-ter del DPR 633/72 prevede che gli enti pubblici e privati e le società rientranti tra i soggetti che svolgono attività economica in via non esclusiva (società semplici), ai fini della detrazione dell'IVA sugli acquisti promiscui devono adottare una contabilità separata.

Viene dunque confermata l'esigenza di separare la contabilità in caso di acquisti promiscui. Non è più indicato, tuttavia, che tale contabilità debba essere conforme agli artt. 20 e 20-bis del DPR 600/73.

Inoltre, è stabilito più chiaramente che la separazione deve riguardare:

- le attività per cui gli enti sono soggetti passivi;
- le attività per cui gli enti non sono soggetti passivi.

Vengono espunte, peraltro, le disposizioni riguardanti le conseguenze dell'omessa o irregolare tenuta della contabilità obbligatoria, dovendosi considerare valide, in tali ipotesi, le regole generali.

In ultimo, la norma conferma che per determinati enti (es. Regioni, Province, Comuni e loro consorzi, università ed enti di ricerca, ecc.) la separazione contabile tra attività economica e non economica va realizzata nell'ambito e con le modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria a norma di legge o di statuto.

## 11 MODIFICHE ALLA RETTIFICA DELLA DETRAZIONE IVA

L'art. 9 del DLgs. 186/2025 abroga il co. 3 dell'art. 19-bis2 del DPR 633/72, con effetti dal 13.12.2025.

La disposizione abrogata disciplinava la rettifica della detrazione IVA con riguardo ai mutamenti *“nel regime fiscale delle operazioni attive”* ovvero ai mutamenti *“nel regime di detrazione dell'imposta sugli acquisti o nell'attività”* che comportassero una detrazione dell'imposta in misura diversa da quella già operata.

La rettifica della detrazione di cui all'art. 19-bis2 co. 3 del DPR 633/72 veniva esercitata limitatamente ai beni ed ai servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati e, per i beni ammortizzabili, veniva eseguita se non sono trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione.

Con l'abrogazione della disposizione citata, la rettifica della detrazione, anche nei casi di mutamento del regime IVA delle operazioni attive o di mutamento nel regime di detrazione, dovrà essere operata, in via analitica, ai sensi dell'art. 19-bis1 co. 1 e 2 del DPR 633/72.

La rettifica della detrazione è, dunque, dovuta *“qualora i beni ed i servizi medesimi sono utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata”*. Si tiene conto, a tal fine, della prima utilizzazione dei beni o servizi.

Per i beni ammortizzabili, la rettifica della detrazione è eseguita in rapporto al diverso utilizzo che si verifica nell'anno della loro entrata in funzione ovvero nei quattro anni successivi ed è calcolata con riferimento a tanti quinti dell'imposta quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio (nel caso dei fabbricati, il periodo di rettifica è fissato in dieci anni).

Come indicato nella relazione illustrativa allo schema di DLgs., con la modifica in argomento si è inteso *“razionalizzare il testo normativo, eliminando una previsione ridondante rispetto al contenuto complessivo dell'articolo (19-bis2), che già regola in modo compiuto il 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”*.

## 12 REGIME DI NON IMPONIBILITÀ IVA PER I TRASPORTI INTERNAZIONALI

L'art. 12 del DLgs. 186/2025, con effetti dal 13.12.2025, modifica il regime di non imponibilità IVA per i trasporti internazionali di beni di cui all'art. 9 co. 1 n. 2 del DPR 633/72.

Ai sensi dell'art. 9 co. 3 del DPR 633/72, il regime di non imponibilità si applica ai trasporti internazionali di beni in esportazione, in transito, in importazione temporanea o in importazione (se i corrispettivi sono inclusi nella base imponibile IVA), purché le prestazioni siano rese nei confronti dell'esportatore, del titolare del regime di transito, dell'importatore, del destinatario dei beni o di colui che presta i servizi di spedizione.

Con le modifiche apportate dall'art. 12 del DLgs. 186/2025, invece, si prevede che il regime di non imponibilità sia escluso, per le prestazioni rese nei confronti di soggetti diversi da quelli appena citati, anche qualora dette prestazioni siano rese da intermediari.

## 13 OBBLIGHI DEI PRESTATORI DI SERVIZI DI PAGAMENTO - MODIFICHE

L'art. 11 del DLgs. 186/2025 interviene sulla disciplina che regola gli obblighi dei prestatori di servizi di pagamento ("PSP"), modificando l'ambito soggettivo e ridefinendo la nozione di "servizio di pagamento" e di "operazione di pagamento", così da allineare la normativa interna con quella unionale.

Il novellato art. 40-bis del DPR 633/72 esclude dalla definizione di "PSP":

- la BCE e le Banche centrali, anche qualora non agiscano in veste di autorità monetarie;
- i soggetti pubblici (autorità pubbliche e pubbliche amministrazioni statali, regionali e locali), anche nel caso in cui non agiscano in veste di autorità pubbliche.

Vengono, invece, inclusi fra i "PSP" i soggetti iscritti nell'albo degli istituti di pagamento esentati, ai sensi dell'art. 114-sexiesdecies del DLgs. 385/93 (Testo Unico Bancario, TUB), dagli obblighi di cui al Titolo V-ter del TUB.

Con riguardo alla nozione di "servizio di pagamento", in base alla nuova formulazione dell'art. 40-bis del DPR 633/72, essa comprende (ai sensi dell'art. 1 co. 2 lett. h-septies.1) n. 3), 4), 5) e 6) del DLgs. 385/93):

- 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 (esecuzione di addebiti diretti, inclusi gli addebiti diretti *una tantum*; esecuzione di operazioni di pagamento mediante carte di pagamento o dispositivi analoghi; esecuzione di bonifici, inclusi gli ordini permanenti);
- l'esecuzione di operazioni di pagamento quando i fondi rientrano in una linea di credito

accordata ad un utilizzatore di servizi di pagamento (esecuzione di addebiti diretti, inclusi gli addebiti diretti *una tantum*; esecuzione di operazioni di pagamento mediante carte di pagamento o dispositivi analoghi; esecuzione di bonifici, inclusi gli ordini permanenti);

- l'emissione di strumenti di pagamento e/o convenzionamento di operazioni di pagamento;
- la rimessa di denaro.

Rispetto alla versione previgente, vengono infine esclusi dalla definizione di "operazione di pagamento" i casi in cui non si applica il DLgs. 11/2010 (tra i quali rientrano, a titolo esemplificativo, le operazioni di pagamento effettuate esclusivamente in contante direttamente dal pagatore al beneficiario, senza alcuna intermediazione), mentre sono incluse, grazie a un esplicito richiamo, le rimesse in denaro.