

Regime fiscale ai fini delle imposte dirette degli enti del Terzo settore - Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

1 PREMESSA

Il codice del Terzo settore (DLgs. 3.7.2017 n. 117) prevede una disciplina specifica ai fini della determinazione del reddito degli enti del Terzo settore (ETS). Questa disciplina diventa operativa a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025, ossia dal 2026 per i soggetti solari.

Pertanto, gli enti iscritti al RUNTS, diversi dalle imprese sociali, applicano da quest'anno una disciplina differente rispetto agli altri enti *non profit* (privi della qualifica di ETS).

La disciplina del TUIR continua ad essere applicata solo ove compatibile e non derogata.

Disposizioni di coordinamento

Con la medesima decorrenza diventano operative le disposizioni di coordinamento contenute nel codice del Terzo settore che incidono anche sulla disciplina degli enti che restano fuori dal Terzo settore. Si pensi, ad esempio:

- alle limitazioni soggettive relative alla decommercializzazione dei corrispettivi specifici per gli enti associativi (dalla quale sono escluse dal 2026 le associazioni culturali);
- oppure al regime di cui alla L. 398/91 (dal quale sono escluse dal 2026 le associazioni *non profit* diverse da quelle sportive dilettantistiche e le *pro loco*);
- all'abrogazione della disciplina delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS).

Chiarimenti ufficiali

L'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti a commento della nuova disciplina con la circ. 19.2.2026 n. 1.

2 QUALIFICA DI ENTE COMMERCIALE O NON COMMERCIALE

Così come per la generalità degli enti *non profit*, la disciplina fiscale applicabile dipende dal fatto che l'ente si qualifichi come ente non commerciale oppure come ente commerciale.

Per gli ETS diversi dalle imprese sociali, la valutazione che determina la natura commerciale o meno dell'ente si basa innanzitutto su un giudizio che riguarda le attività di interesse generale; successivamente, sulla base del giudizio sulle attività di interesse generale, si procede a verificare la prevalenza tra le entrate aventi natura commerciale e quelle aventi natura non commerciale, secondo i criteri definiti dall'art. 79 del DLgs. 117/2017.

Sono tuttavia previste specifiche ipotesi in cui la natura non commerciale dell'attività di interesse generale è predefinita direttamente dal codice del Terzo settore. Ad esempio, sono considerate non commerciali le attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale e talune attività svolte dalle fondazioni delle ex IPAB.

Per le altre attività che l'ente del Terzo settore può svolgere (ossia le attività diverse e di raccolta fondi), la commercialità dell'attività continua ad essere individuata secondo la disciplina del TUIR, non trovando applicazione il citato art. 79.

2.1 COMMERCIALITÀ DELLE ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE

Le attività di interesse generale, ivi incluse quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le Amministrazioni pubbliche nazionali e internazionali, si considerano di natura non commerciale quando sono svolte, alternativamente:

- a titolo gratuito o in perdita;

- oppure con un margine positivo contenuto e per un limitato periodo.

A questo fine occorre raffrontare:

- i corrispettivi degli utenti, a cui vanno aggiunti i contributi di natura corrispettiva erogati dagli enti pubblici e sottratte le quote di compartecipazione (es. *ticket* sanitari e quote di compartecipazione alla spesa per le prestazioni socio-sanitarie poste a carico dell'utente dalle singole discipline regionali e comunali);
- i costi effettivi.

Costi effettivi

I costi effettivi da porre a confronto con i corrispettivi sono rappresentati da tutti i costi sostenuti dall'ente imputabili allo svolgimento delle attività di interesse generale (diretti e indiretti), facendo riferimento alla totalità dei costi sostenuti per l'attività, quali i costi variabili e i costi fissi generici e specifici. Sono esclusi i costi figurativi.

Secondo le indicazioni della circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2026 n. 1 (§ 2.2.1), i costi devono essere valutati secondo i criteri di cassa o di competenza con cui è tenuta la contabilità. Pertanto, anche nell'ambito della tenuta della contabilità per cassa, gli ammortamenti dei beni strumentali possono essere considerati tra i costi effettivi.

Attività di interesse generale esercitata con un margine positivo per un periodo limitato

Le attività di interesse generale continuano a considerarsi non commerciali ai fini IRES anche se i ricavi non superano:

- di oltre il 6% i relativi costi per ciascun periodo d'imposta;
- e per non oltre tre periodi d'imposta consecutivi.

Il triennio inizia a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui l'attività risulta svolta a titolo gratuito o verso corrispettivi che non superano (neppure entro il limite del 6%) i costi effettivi. A seguito dell'operatività della disciplina ai fini delle imposte dirette per gli ETS, il triennio può iniziare a decorrere già dal primo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025 (circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2026 n. 1, § 2.2.2).

La perdita della natura non commerciale si verifica se l'attività di interesse generale:

- produce margini positivi per tre volte consecutive e nei limiti della percentuale di tolleranza;
- nel quarto periodo produce un margine positivo di qualsiasi importo.

Affinché l'attività torni ad essere qualificabile come non commerciale sarebbe necessario che il risultato del quinto esercizio sia nuovamente in perdita o in pareggio.

Periodo d'imposta coincidente con l'anno solare	% di eccedenza dei ricavi sui costi	Natura dell'attività di interesse generale
2026	1% (inizio del triennio)	Non commerciale
2027	2%	Non commerciale
2028	3%	Non commerciale
2029	4%	Commerciale
2030	Perdita o pareggio	Non commerciale
2031	1% (inizio del triennio)	Non commerciale

Test globale in caso di esercizio di più attività di interesse generale

Per i casi in cui sono esercitate più attività di interesse generale, l'Agenzia delle Entrate, nella circ. 19.2.2026 n. 1 (§ 2.2.1), ha chiarito che gli enti (compresi quelli con personalità giuridica) con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate non superiori a 300.000,00 euro, possono considerare le diverse attività in modo unitario, come se si trattasse di un'unica attività.

Per gli altri ETS, invece, la possibilità di considerare unitariamente le attività di interesse generale dipende dalle caratteristiche delle stesse:

- se le attività sono tra loro omogenee (ad esempio per la presenza di proventi e di costi promiscui, per l'utilizzo di locali, risorse e personale comuni), il test può essere effettuato globalmente;
- se le attività sono tra loro disomogenee perché prive di qualsiasi collegamento (ad esempio perché si tratta di attività in settori diversi oppure perché è tenuta la contabilità separata), allora il test deve essere effettuato separatamente con riferimento a ciascuna attività.

In presenza di costi per beni e servizi ad uso promiscuo, la ripartizione tra le varie attività è possibile adottando uno dei seguenti criteri:

- rapporto tra i ricavi ottenuti dall'attività che si sta valutando e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e i proventi derivanti dallo svolgimento di tutte le attività (di interesse generale e/o diverse e/o raccolta fondi) alle quali il costo promiscuo fa riferimento;
- suddivisione in proporzione all'incidenza dei costi diretti dell'attività che si sta valutando rispetto al totale dei costi diretti complessivi.

2.2 NATURA DELL'ENTE DEL TERZO SETTORE

Verificata la natura delle attività di interesse generale, occorre accertare se le medesime sono esercitate in via esclusiva o prevalente, procedendo a un confronto tra:

- le entrate commerciali da attività di interesse generale commerciali (perché esercitate con un margine eccessivo) e da attività diverse, al netto delle sponsorizzazioni;
- le entrate non commerciali indicate all'art. 79 co. 5-*bis* del DLgs. 117/2017.

La tabella seguente riepiloga le entrate aventi natura non commerciale che vanno considerate nel test per qualificare l'ETS, tenendo conto dei chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate.

Entrata non commerciale	Caratteristiche
Contributi	Contributi pubblici e privati non aventi natura di corrispettivo, oppure destinati a finanziare attività considerate non commerciali.
Sovvenzioni	Entrate non commerciali solo se non hanno natura corrispettiva.
Liberalità	Erogazioni effettuate spontaneamente e per puro spirito di liberalità.
Quote associative	Quote o contributi associativi privi di natura corrispettiva.
Proventi non commerciali per ODV, APS e società di mutuo soccorso	Corrispettivi specifici e altre entrate derivanti da attività non commerciali individuate dagli artt. 84 e 85 del DLgs. 117/2017.
Entrate da attività di interesse generale non commerciali	• Entrate da attività di interesse generale non commerciali in base al raffronto tra corrispettivi (compresi gli apporti delle Amministrazioni pubbliche) e costi effettivi; • entrate da attività di interesse generale di ricerca scientifica di particolare interesse sociale e da talune attività di interesse generale svolte dalle ex IPAB.

Proventi da raccolte fondi	• Proventi da raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione; • proventi da raccolta fondi effettuata mediante sollecitazione al pubblico, anche se svolta con continuità.
Valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività non commerciali	Valore normale delle prestazioni e delle cessioni effettuate senza corrispettivo oppure a fronte di corrispettivi inferiori al loro valore normale.

Determinazione del reddito complessivo per l'ETS non commerciale

Se l'ETS risulta non commerciale (perché le entrate commerciali non sono superiori rispetto a quelle non commerciali):

- il reddito eventualmente prodotto dall'esercizio delle attività di interesse generale non commerciali risulta decommercializzato ai fini IRES; inoltre non sono imponibili i proventi delle raccolte fondi pubbliche occasionali, i contributi pubblici per lo svolgimento delle attività di interesse generale e le altre voci di entrata definite come non commerciali;
- resta tuttavia ferma l'imposizione dei redditi fondiari, dei redditi di capitale, dei redditi diversi e dei redditi d'impresa derivanti da ulteriori attività commerciali svolte dall'ETS (es. da attività di interesse generale commerciali, dalle attività diverse e dalle iniziative di raccolta fondi organizzate e continuative con scambi di tipo corrispettivo).

Determinazione del reddito complessivo per l'ETS commerciale

Se l'ETS risulta commerciale (perché le entrate commerciali prevalgono su quelle non commerciali), è qualificato ai fini IRES come un ente privato diverso dalle società che ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; ciò determina l'attrazione nell'ambito del reddito d'impresa di tutte le entrate e i proventi e la perdita di tutte quelle agevolazioni fiscali che presuppongono la non commercialità dell'ente.

2.3 MUTAMENTO DELLA QUALIFICA DA ETS NON COMMERCIALE A ETS COMMERCIALE

Il mutamento della qualifica dell'ETS da non commerciale a commerciale ha effetto a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume la natura commerciale e comporta l'assolvimento entro i tre mesi successivi degli adempimenti contabili necessari.

Pertanto, la perdita della qualifica di ETS non commerciale produce i suoi effetti fin dall'inizio del periodo d'imposta in cui si verificano i presupposti (ossia dal 1° gennaio per gli enti con esercizio solare).

Regime transitorio

Per agevolare gli enti nella prima fase di applicazione della nuova disciplina, per i primi due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31.12.2025, il mutamento di qualifica, da ETS non commerciale a ETS commerciale e viceversa, produce effetti a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui lo stesso si verifica (art. 79 co. 5-ter del DLgs. 117/2017).

In deroga alla regola generale, quindi, per i periodi d'imposta 2026 e 2027 (per i soggetti solari), il passaggio di qualifica produce i propri effetti dal periodo d'imposta successivo.

2.4 PASSAGGIO DI BENI STRUMENTALI DALLA SFERA COMMERCIALE A QUELLA NON COMMERCIALE

Nel codice del Terzo settore è contemplato un meccanismo opzionale di sospensione delle plusvalenze che potrebbero emergere, in sede di prima applicazione del DLgs. 117/2017 a seguito dell'iscrizione al RUNTS così come negli anni successivi, per effetto del passaggio dei beni relativi all'impresa dall'attività commerciale a quella non commerciale (art. 79-*bis* del DLgs. 117/2017).

Lo stato di sospensione permane 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.

3 CORRISPETTIVI SPECIFICI PER LE PRESTAZIONI DEGLI ENTI ASSOCIATIVI

Fatte salve le disposizioni di maggior favore contemplate per le organizzazioni di volontariato (ODV), le associazioni di promozione sociale (APS) e le società di mutuo soccorso, per le associazioni del Terzo settore hanno natura commerciale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate:

- nei confronti degli associati e dei familiari conviventi degli stessi;
- verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto (art. 79 co. 6 del DLgs. 117/2017).

Per familiari conviventi si intendono il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado.

Attività di interesse generale svolta con modalità non commerciali

Non si considerano commerciali, tuttavia, le attività svolte a fronte di corrispettivi specifici nei confronti degli associati e di familiari conviventi alle condizioni di cui ai co. 2 e 2-*bis* dell'art. 79, ossia se i costi effettivi sono pari o superiori ai corrispettivi, oppure viene rispettato il margine di tolleranza del 6%.

Attività svolta verso terzi

Nella circ. 19.2.2026 n. 1 (§ 2.2.7), l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'attività "esterna" delle associazioni del Terzo settore, cioè quella resa da tali enti nei confronti dei terzi, resta fuori dalla sfera di applicazione della previsione agevolativa. Quindi, si tratterebbe sempre di attività commerciale.

4 AGEVOLAZIONI SPECIFICHE PER ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO ED ENTI FILANTROPICI

Per le organizzazioni di volontariato (ODV) non si considerano commerciali anche le seguenti attività:

- vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;
- cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione di volontariato senza alcun intermediario;
- somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale (art. 84 co. 1 del DLgs. 117/2017).

Per beneficiare della decommercializzazione le attività devono essere svolte senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente.

Decommercializzazione dei redditi degli immobili per le ODV e gli enti filantropici

In favore di ODV ed enti filantropici, è prevista l'esenzione da imposta per i redditi degli immobili, destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale.

Secondo quanto indicato nella circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2026 n. 1 (§ 2.2.8), l'esenzione riguarda esclusivamente i redditi di natura fondiaria; la detassazione si applica quindi sia sui redditi catastali degli immobili strumentali all'attività di interesse generale non commerciale, sia sui redditi derivanti dalla gestione degli immobili, inclusa la locazione, a condizione che a tale gestione consegua la produzione di redditi di natura fondiaria, destinati al sostegno delle finalità istituzionali proprie dell'ente.

I redditi derivanti dalla gestione del patrimonio immobiliare in forma d'impresa non possono beneficiare dell'agevolazione.

5 AGEVOLAZIONI SPECIFICHE PER ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE E SOCIETÀ DI MUTUO SOCCORSO

Non si considerano commerciali le attività svolte dalle associazioni di promozione sociale (APS) in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti:

- degli iscritti, dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi;
- ovvero 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 70% da ETS che rendono alla categoria servizi strumentali (co. 1 dell'art. 85 del DLgs. 117/2017).

Come visto in precedenza, per la generalità degli enti associativi ETS, invece, i corrispettivi specifici assumono natura commerciale a meno che l'attività sia svolta nel rispetto delle condizioni di non commercialità (perdita, pareggio o con margine positivo limitato).

La disposizione deroga a questa previsione ed è fruibile anche dalle società di mutuo soccorso.

5.1 ULTERIORI FATTISPECIE DI DECOMMERCIALIZZAZIONE

Per le APS, non si considerano commerciali anche:

- le cessioni a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati e ai familiari conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici in attuazione degli scopi istituzionali;
- le attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario e sia svolta senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato.

Inoltre, anche per le APS i redditi degli immobili, destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale, sono esenti dall'IRES (art. 85 co. 7 del DLgs. 117/2017). Al riguardo valgono le medesime considerazioni formulate nel precedente § 4.

5.2 ATTIVITÀ CHE SI CONSIDERANO COMMERCIALI PER PRESUNZIONE DI LEGGE

Per le APS, si considerano comunque commerciali:

- le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita;

- le somministrazioni di pasti;
- le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore;
- le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito;
- le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali.

Si considerano commerciali anche le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività:

- gestione di spacci aziendali e di mense;
- organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
- gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- pubblicità commerciale;
- telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

Queste attività, commerciali per presunzione, potrebbero essere svolte in via abituale, oppure occasionale, dando così luogo, rispettivamente, a redditi d'impresa, oppure redditi diversi.

Deroga per la somministrazione di alimenti e bevande con finalità assistenziali

In deroga all'elencazione delle attività che si presumono commerciali, per le APS iscritte nell'apposito registro tenuto dal Ministero dell'Interno, oppure che siano a queste affiliate, non si considera in ogni caso commerciale, anche se effettuata a fronte del pagamento di corrispettivi specifici:

- la somministrazione di alimenti o bevande presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale da bar e esercizi similari;
- l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici.

Il beneficio è riconosciuto solo se queste attività sono strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sono effettuate nei confronti degli stessi soggetti indicati al co. 1 dell'art. 85 del DLgs. 117/2017 (associati, iscritti, ecc.). Inoltre non devono essere utilizzati strumenti di promozione pubblicitaria.

6 REGIME FORFETARIO DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA PER GLI ETS NON COMMERCIALI

L'art. 80 del DLgs. 117/2017 regola un regime forfetario di determinazione del reddito d'impresa utilizzabile da tutti gli ETS non commerciali (con esclusione delle imprese sociali), a prescindere dalla forma giuridica, dalla sezione di iscrizione nel RUNTS e dal regime contabile applicato (contabilità ordinaria o semplificata).

6.1 DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA

Per determinare il reddito d'impresa forfetario occorre, in primo luogo, applicare i coefficienti di redditività ai ricavi derivanti:

- dalle attività di interesse generale;
- dalle attività diverse;
- dalle attività di raccolta fondi organizzate e continuative con scambi di tipo corrispettivo, aventi natura commerciale (come precisato dalla circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2026 n. 1, § 3.1).

Come di seguito riepilogato, i coefficienti variano in base al tipo di attività (se di prestazione di servizi o meno) e in base all'ammontare dei ricavi.

Limiti di ricavi	Servizi	Altre attività
Ricavi fino a 130.000,00 euro	Coefficiente 7%	Coefficiente 5%
Ricavi da 130.001,00 a 300.000,00 euro	Coefficiente 10%	Coefficiente 7%
Ricavi oltre 300.000,00 euro	Coefficiente 17%	Coefficiente 14%

Per gli enti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi e altre attività, il coefficiente si determina con riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi, si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi.

Voci analitiche da considerare dopo l'applicazione del coefficiente di redditività

Al reddito calcolato con i coefficienti di redditività deve essere aggiunto l'ammontare dei seguenti componenti positivi:

- plusvalenze patrimoniali;
- sopravvenienze attive;
- dividendi e interessi;
- proventi immobiliari.

Infine devono essere portate in diminuzione le perdite fiscali pregresse secondo le regole ordinarie del TUIR.

6.2 OPZIONE E REVOCA PER IL REGIME FORFETARIO

L'opzione per il regime:

- deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi;
- ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e comunque per un triennio.

Gli ETS che intraprendono l'esercizio d'impresa commerciale esercitano l'opzione prevista nella dichiarazione di inizio attività. In particolare, l'ente interessato inserisce nel campo "Investimenti effettuati dai costruttori" del modello AA7/10 il valore convenzionale 999999999 (dieci volte il numero 9) (cfr. istruzioni alla compilazione del modello AA7/10 aggiornate al 31.12.2025).

Allo stesso modo, la revoca dell'opzione deve essere effettuata nella dichiarazione dei redditi e ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale la dichiarazione stessa è presentata.

6.3 ESCLUSIONE DAGLI ISA

Trattandosi di regime a carattere forfetario è esclusa l'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA).

Pertanto, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025, gli ETS non devono allegare al modello REDDITI ENC la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli ISA.

6.4 ADEMPIMENTI CONTABILI E DISCIPLINA IVA

A parte gli specifici criteri di determinazione del reddito d'impresa, il regime non prevede ulteriori agevolazioni per cui, a livello fiscale, è obbligatoria la tenuta della contabilità semplificata oppure ordinaria e l'applicazione del regime IVA ordinario.

7 REGIME FORFETARIO PER ODV E APS

Il regime forfetario riservato a organizzazioni di volontariato (ODV) e associazioni di promozione sociale (APS), regolato dall'art. 86 del DLgs. 117/2017, contempla:

- modalità forfetarie di determinazione del reddito d'impresa da assoggettare a IRES con aliquota ordinaria;
- un regime di franchigia IVA che esonera gli enti dalla gran parte degli adempimenti ai fini dell'imposta;
- semplificazioni significative sotto il profilo contabile e in tema di sostituzione d'imposta;
- l'esclusione dagli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA).

Non constano esclusioni o semplificazioni ai fini IRAP.

7.1 AMBITO APPLICATIVO

Possono applicare il regime forfetario speciale, in relazione alle attività commerciali svolte, le ODV e le APS che nel periodo d'imposta precedente hanno 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.

Nella circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2026 n. 1 (§ 3.2) è stato chiarito che il regime agevolato è applicabile sia dalle APS e ODV non commerciali che dalle APS e ODV commerciali.

Computo della soglia

Ai fini del raggiungimento del limite di 85.000,00 euro vanno considerati i ricavi derivanti:

- dalle attività di interesse generale svolte con modalità commerciali;
- dalle attività diverse svolte in forma d'impresa;
- dalla raccolta fondi (cessioni di beni e prestazioni di servizi) se effettuata in modo continuativo (circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2026 n. 1, § 3.2).

Non concorrono invece al raggiungimento del limite:

- i proventi derivanti da attività commerciali svolte in modo occasionale, che producono redditi diversi;
- le plusvalenze patrimoniali, le sopravvenienze attive, i dividendi, gli interessi e i proventi immobiliari (artt. 86, 88, 89 e 90 del TUIR).

Ragguaglio ad anno

Le APS e le ODV di nuova costituzione operano il ragguaglio ad anno del limite, computandolo a giorni, e applicano il regime se prevedono di percepire ricavi non superiori al limite ottenuto.

Accesso al regime forfetario per il 2026

Per il primo anno di entrata in vigore del regime forfetario, l'opzione per il regime può essere esercitata qualora ODV e APS ritengano di conseguire nel medesimo periodo d'imposta proventi di natura commerciale per un ammontare non superiore a 85.000,00 euro. In altre parole, per il solo periodo d'imposta 2026, ODV e APS possono accedere al regime considerando non i ricavi realizzati nell'anno precedente (vale a dire il 2025), ma quelli che si presume di realizzare nel 2026 (circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2026 n. 1, § 3.2).

7.2 DISCIPLINA AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE

Per la determinazione del reddito di impresa si applicano ai ricavi percepiti dalle attività precedentemente indicate:

- il coefficiente di redditività dell'1% per le ODV;
- il coefficiente di redditività del 3% per le APS.

Secondo l'Agenzia delle Entrate (circ. 19.2.2026 n. 1, § 3.2), i componenti diversi dai ricavi, quali plusvalenze patrimoniali, sopravvenienze attive, dividendi, interessi e proventi immobiliari, devono essere assoggettati a tassazione ordinaria.

Le perdite fiscali pregresse possono essere portate in diminuzione dal reddito determinato forfetariamente secondo le regole ordinarie stabilite dal TUIR.

Adempimenti contabili e fiscali

Durante il regime forfetario permane l'obbligo di conservazione dei documenti ricevuti ed emessi e di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Al fine di semplificare gli adempimenti contabili e fiscali, è riconosciuto l'esonero, con riferimento all'attività complessivamente svolta, dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili, fermo restando l'obbligo di tenere e conservare i registri previsti da disposizioni diverse da quelle tributarie (circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2026 n. 1, § 3.2).

Resta fermo l'obbligo di rispettare le norme sul bilancio d'esercizio, gravante su tutti gli ETS in generale.

Indici sintetici di affidabilità fiscale - Esclusione

Per le ODV e le APS che optano per il regime forfetario è esclusa, con riferimento all'attività complessivamente svolta, l'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA).

Pertanto, considerato che la previsione diventa operativa a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025, l'esclusione potrà essere segnalata per la prima volta nel modello REDDITI 2027.

7.3 ESONERO DALL'APPLICAZIONE DELLE RITENUTE

Le ODV e le APS che applicano il regime forfetario non sono tenute ad effettuare, con riferimento all'attività complessivamente svolta, le ritenute alla fonte di cui al Titolo III del DPR 600/73. Tuttavia, nella dichiarazione dei redditi, le medesime devono indicare il codice fiscale del percettore dei redditi per i quali all'atto del pagamento degli stessi non è stata operata la ritenuta e l'ammontare dei redditi stessi (art. 86 co. 6 del DLgs. 117/2017).

In ogni caso, è facoltà dell'ente operare comunque le ritenute alla fonte, senza che tale comportamento costituisca comportamento concludente per la fuoriuscita dal regime forfetario (circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2026 n. 1, § 3.2).

7.4 ESCLUSIONE DA IVA

Nel corso dell'applicazione del regime forfetario, gli enti non addebitano l'IVA in rivalsa per le operazioni nazionali e non detraggono quella assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti (nazionali, comunitari e sulle importazioni). Inoltre, applicano specifiche disposizioni individuate dall'art. 86 co. 7 del DLgs. 117/2017 per quanto riguarda le operazioni intracomunitarie ed extracomunitarie.

Secondo quanto precisato dalla circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2026 n. 1 (§ 3.2), le semplificazioni IVA connesse all'opzione si applicano con riferimento all'attività complessivamente svolta.

Esonero dagli adempimenti

Le ODV e le APS in regime forfetario sono esonerate dal versamento dell'IVA e da tutti gli altri obblighi previsti dal DPR 633/72, ossia:

- dalla tenuta dei registri IVA, nonché dalla registrazione delle fatture ricevute ed eventualmente emesse;
- dalla presentazione della dichiarazione IVA annuale;
- dalla comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche (c.d. "LIPE");
- dall'emissione della fattura, salvo sia richiesta dal cessionario o committente (circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2026 n. 1, § 3.2);
- dalla certificazione dei corrispettivi.

Restano fermi, invece, gli obblighi di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali e di conservazione dei documenti eventualmente emessi.

Inversione contabile o reverse charge

È contemplata un'eccezione al generale esonero dagli adempimenti IVA, che riguarda le operazioni in relazione alle quali le ODV e le APS risultano debitori d'imposta. Si tratta, ad esempio, delle prestazioni di servizi ricevute da soggetti non residenti o in caso di acquisti interni soggetti a *reverse charge*. In relazione a tali operazioni, gli enti sono comunque tenuti a:

- emettere autofattura, o integrare la fattura ricevuta con l'indicazione dell'aliquota e dell'imposta;
- versare l'IVA applicata su tali operazioni entro il giorno 16 del mese successivo all'effettuazione delle stesse.

7.5 COMUNICAZIONE DI UTILIZZO DEL REGIME ORDINARIO

La scelta di applicare il regime è comunicata all'interno della dichiarazione dei redditi, oppure nella dichiarazione di inizio attività ai fini IVA. In quest'ultimo caso, l'ente interessato inserisce nel campo "Investimenti effettuati dai costruttori" del modello AA7/10 il valore convenzionale 9999999999 (dieci volte il numero 9) (cfr. istruzioni alla compilazione del modello AA7/10 aggiornate al 31.12.2025).

Durata del regime

A differenza del regime di cui all'art. 80 del DLgs. 117/2017 che ha durata almeno triennale, il regime forfetario previsto dall'art. 86 dello stesso DLgs. non ha vincoli di durata, per cui può essere applicato fino a quando sussistono i presupposti soggettivi e oggettivi.

7.6 CESSAZIONE DEL REGIME FORFETARIO

Il regime forfetario per le ODV e le APS cessa di avere applicazione a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui viene meno taluna delle condizioni di accesso, quali il limite di ricavi e la condizione soggettiva di ODV e APS.

Non sono contemplate ipotesi di fuoriuscita immediata/in corso d'anno dal regime.

7.7 OPZIONE PER IL REGIME ORDINARIO

Gli enti che hanno i requisiti per applicare il regime possono comunque scegliere di applicare:

- l'IVA e le imposte sul reddito nei modi ordinari;
- oppure il regime forfetario previsto per la generalità degli enti del Terzo settore dall'art. 80 del DLgs. 117/2017.

In entrambi i casi, occorre dare comunicazione dell'opzione nella prima dichiarazione annuale successiva alla scelta operata e questa opzione ha durata triennale.

7.8 ADEMPIMENTI IN CASO DI PASSAGGIO TRA REGIMI

L'art. 86 del DLgs. 117/2017 regola il passaggio dal regime ordinario al regime forfetario e il passaggio dal regime forfetario ad altro regime.

Ai fini della determinazione del reddito la disciplina è finalizzata ad evitare che il passaggio tra regimi possa comportare fenomeni di doppia imposizione o di non imposizione di alcuni componenti, mentre ai fini IVA viene prescritto, tra l'altro, l'obbligo di operare la rettifica della detrazione.