

QUALE FISCO PER IL NON PROFIT DAL 2026?

Le novità in materia di imposte dirette e iva

CASI PRATICI DI ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE



DOTT. ANDREA PUCCI

Premessa: le novità dal 2026

- a) Entrata in vigore delle norme fiscali previste dal CTS; in particolare degli articoli 85 ed 86;
- b) Abrogazione della Legge 398/91 (per i «non sportivi»);
- c) Novità del Decreto Legislativo n. 186 del 04/12/2025 in vigore dal 13/12/2025:
 - Proroga decennale per l'entrata in vigore delle disposizioni previste dal dl 146/2021;
 - Razionalizzazione attività esenti di cui all'art. 10 Dpr 633/72;
 - Nuova soglia per i regimi forfettari per aps ed odv fissata ad euro 85.000
 - Per APS ed ODV che applicano il regime forfettario di cui all'art. 86 del CTS esonero dagli obblighi di certificazione dei corrispettivi, memorizzazione elettronica e trasmissione telematica degli stessi.

Art. 85 cts eccezioni alla disciplina generale prevista dall'art. 79

SONO COMUNQUE NON COMMERCIALI.....:

1. Non si considerano commerciali le **ATTIVITÀ SVOLTE DALLE ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE 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, 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'articolo 5, comma 1, lettera m).

2. Non si considerano, altresì, commerciali, ai fini delle imposte sui redditi, **LE CESSIONI ANCHE 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.

CON ECCEZIONI DI CUI AL COMMA 3..... In deroga a quanto previsto dai commi 1 e 2 del presente articolo si considerano comunque commerciali, ai fini delle imposte sui redditi, 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 e le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali nonché le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività: a) gestione di spacci aziendali e di mense; b) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale; d) pubblicità commerciale; e) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

* NON SI PARLA DI ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE....POTREBBERO RIENTRARVI ANCHE ATTIVITA' DIVERSE DI QUELLE DI CUI ALL'ART.5 ?

Art. 85 cts eccezioni alla disciplina generale prevista dall'art. 79 ... segue

SONO COMUNQUE NON COMMERCIALI....:

4. Per le **associazioni di promozione sociale** ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, iscritte nell'apposito registro, le cui **finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, non si considera in ogni caso commerciale, anche se effettuata a fronte del pagamento di corrispettivi specifici, la SOMMINISTRAZIONE DI ALIMENTI O BEVANDE** effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale da bar e esercizi simili, nonché **L'ORGANIZZAZIONE DI VIAGGI E SOGGIORNI TURISTICI**, sempre che vengano soddisfatte le seguenti condizioni:

a) tale attività sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata nei confronti degli stessi soggetti indicati al comma 1;

b) per lo svolgimento di tale attività non ci si avvalga di alcuno strumento pubblicitario o comunque di diffusione di informazioni a soggetti terzi, diversi dai soggetti indicati al comma 1.

«il mero utilizzo di strumenti specifici di diffusione rivolti per loro natura ad un pubblico indistinto, come, ad esempio **social network** o **sito internet**, non comporta di per se la perdita del beneficio, salvo ovviamente la dimostrazione delle finalità commerciali nell'utilizzo dei predetti strumenti» Cfr **Rel. Illustrativa al CTS**

Art. 85 cts – eccezioni alla disciplina generale prevista dall'art. 79 ... segue (2)

6. Non si considerano commerciali 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.

7. I redditi degli **immobili, destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale** da parte delle associazioni di promozione sociale, sono esenti dall'imposta sul reddito delle società.

Questa è una importante novità introdotta dal decreto Semplificazioni (art.26 DL 73/22): il vincolo di destinazione passa dagli immobili ai «redditi prodotti dagli immobili»: sono quindi esenti da IRES tutti i redditi (anche canoni di locazione di immobili posti a reddito...) purchè destinati «esclusivamente» allo svolgimento di attività istituzionale.

E' una norma già applicabile in via transitoria (Art. 104 c. 1 CTS) prima del 2026

Come provare l'utilizzo di proventi immobiliari ai fini istituzionali ?

Art. 85 cts – imposta intrattenimenti

5. Le quote e i contributi corrisposti alle associazioni di promozione sociale di cui al presente articolo non concorrono alla formazione della base imponibile, ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti (ex art. 21 della Legge 383/2000).

Il regime forfettario di cui all'art. 86 cts

L'art. 86 disciplina il regime forfettario per le attività commerciali svolte dalle ODV e dalle APS.

Il requisito di accesso a questo regime è costituito da una specifica soglia di ricavi conseguiti nel precedente esercizio (o che si presuma di ottenere nel primo esercizio per gli enti di nuova costituzione).

Il comma 1 prevede che “Le ODV e le APS possono applicare, in relazione alle attività commerciali svolte, il regime forfettario di cui al presente articolo se nel periodo d'imposta precedente hanno percepito ricavi, ragguagliati al periodo d'imposta, non superiori a 85.000 euro o *alla diversa soglia che dovesse essere armonizzata in sede europea*.”

RISOLTO IL PROBLEMA DELLA FRANCHIGIA....

In precedenza il limite era fissato a 130.000. L'importo di 85.000 è stato ridotto dal DL 186/25 in accordo con la Direttiva 112/2006, modificata nel 2020, che ha uniformato a 85mila euro la soglia di franchigia ai fini IVA (art. 284).

Il regime forfettario di cui all'art. 86 cts

SEGUE....

Nel caso delle APS il reddito imponibile sarà determinato applicando un coefficiente di redditività pari al **3 %** (1% per le ODV) applicato all'ammontare dei ricavi.

L'ingresso nel regime avviene per opzione, mediante comunicazione nella dichiarazione annuale o nella dichiarazione di inizio attività nel caso in cui si presuma la sussistenza del requisito oggettivo del volume d'affari sopra indicato. La fuoriuscita dal regime avverrà a partire dal periodo di imposta successivo a quello in cui venga meno la condizione per l'accesso (diversamente da quanto previsto dalla L. 398/1991 che prevede l'uscita dal regime dal mese successivo a quello di superamento del plafond).

Non si applicano ISA o parametri

Il regime forfettario di cui all'art. 86 cts

SEGUE....(2)

Fermo restando l'obbligo di conservazione della documentazione emessa e ricevuta gli enti che aderiscono al predetto regime forfettario sono esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili. Rimane l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi.

E' stato introdotto dal DL 186/2025 l'esonero dagli obblighi di certificazione dei corrispettivi, memorizzazione elettronica e trasmissione telematica degli stessi.

Inoltre i medesimi enti sono esonerati dall'obbligo di effettuare ritenute alla fonte di cui al titolo III del Dpr 600/1973 (con l'obbligo, però, di indicare in dichiarazione dei redditi il c.f. del percettore e l'ammontare del reddito).

Ai fini Iva non viene esercitata la rivalsa di imposta per le operazioni nazionali, per quelle internazionali si farà riferimento alla disciplina generale di cui al D.P.R. 633/1972 e per le operazioni intracomunitarie a quella di cui agli articoli 38 e 41 della L. 427/1993.

Gli enti che applicano detto regime non hanno diritto alla detrazione della imposta sul valore aggiunto assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti. E' inoltre previsto l'esonero dalla presentazione della dichiarazione.

Per le operazioni per le quali le associazioni risultassero debitori di IVA, il termine di versamento è fissato per il 16 del mese successivo.

Il regime forfettario di cui all'art. 86 cts

SEGUE....(3)

Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario possono **optare** per:

- l'applicazione dell' **iva** nei **modi ordinari**

e

- l' applicazione delle **imposte sul reddito** nei **modi ordinari** ovvero in quelli di cui all'**articolo 80**.

L'opzione, valida per almeno un triennio, è comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata.

Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime ordinario, l'opzione resta valida per ciascun periodo d'imposta successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

Il regime forfettario di cui all'art. 86 cts

SEGUE....(4)

In caso di cambio di regime....

ai fini delle imposte sui redditi:

- I componenti positivi e negativi di reddito riferiti ad anni precedenti a quello da cui ha effetto il regime forfettario, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del testo unico delle imposte sui redditi, che dispongono o consentono il rinvio, partecipano per le quote residue alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di efficacia del predetto regime.
- Le perdite fiscali generatesi nei periodi d'imposta anteriori a quello da cui decorre il regime forfettario possono essere computate in diminuzione del reddito determinato secondo il medesimo regime agevolato.

Il regime forfettario di cui all'art. 86 cts

SEGUE....(5)

In caso di cambio di regime....

ai fini IVA:

- Il passaggio dal regime ordinario al forfettario comporta la rettifica della detrazione di cui all'articolo 19-bis.2 Dpr 633/72 da operarsi nella dichiarazione dell'ultimo periodo d'imposta di applicazione delle regole ordinarie. In caso di passaggio dal regime forfettario al regime ordinario è operata un'analogia rettifica della detrazione nella dichiarazione del primo periodo d'imposta di applicazione delle regole ordinarie.
- Nell'ultima liquidazione relativa al periodo d'imposta in cui è applicata l'IVA è computata anche l'imposta relativa alle operazioni, per le quali non si è ancora verificata l'esigibilità ex art. 6 DPR 633/72 e 32-bis del decreto legge n. 83 del 2012. Nella stessa liquidazione può essere esercitato, ai sensi degli articoli 19 e seguenti del DPR 633/72, il diritto alla detrazione dell'imposta relativa alle operazioni di acquisto effettuate in vigenza dell'opzione di cui all'articolo 32-bis del citato decreto-legge n. 83 del 2012, i cui corrispettivi non sono stati ancora pagati.
- L'eccedenza detraibile emergente dalla dichiarazione relativa all'ultimo periodo d'imposta in cui l'IVA è applicata nei modi ordinari, può essere chiesta a rimborso ovvero può essere utilizzata in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Il regime forfettario– Art 80, CTS

Gli enti del terzo settore **non commerciali** possono optare per la determinazione forfetaria del reddito d'impresa applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività di interesse generale e diverse (art 6), quando svolte con modalità commerciali (art 79, cc. 2 e 3), determinati coefficienti di redditività

RICAVI	PRESTAZIONI DI SERVIZI	ALTRE ATTIVITÀ
Fino a 130.000	7%	5%
Da 130.001 a 300.000	10%	7%
Oltre 300.000	17%	14 %

Al risultato ottenuto si somma l'ammontare dei componenti positivi di reddito di cui agli artt. 86 (**plusvalenze patrimoniali**), 88 (**sopravvenienze attive**), 89 (**dividendi e interessi**) e 90 (**proventi immobiliari**) del Tuir.

Per gli enti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed 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).

Il Regime Forfettario già in vigore....

A fronte delle novità Iva descritte l'art. 5 comma 15-quinquies del decreto legge n. 146 del 2021, ha previsto, a valere **dal 1° gennaio 2024**, l'applicazione - ai soli fini Iva - del regime forfettario di cui all'art. 1, commi da 53 a 63, della Legge 190/2014 per organizzazioni di volontariato (Odv) e associazioni di promozione sociale (Aps) che abbiano volumi di ricavi non superiori ai 85.000 euro (modifica apportata dal DL 186/2025).

Dal tenore letterale della norma potrebbe sembrare un regime «obbligatorio»; la prassi (precisazione Ministeriale e intervento dell'Agenzia delle Entrate a Telefisco 2024) ha preso posizione opposta.

Caso n. 1

APS con solo attività di interesse generale

Attività di interesse generale remunerata....

SOLO DA CORRISPETTIVI
SPECIFICI E QUOTE SOCIALI



Non cambia niente..... entrate
- fuori campo IVA
- non commerciale ex art. 85 CTS comma 1

TEST previsto dal DM 107/2021
ai fini del mantenimento nel RUNTS



ANCHE O SOLO ATTRAVERSO ALTRE
TIPOLOGIE DI ENTRATA



TEST ex art.79 CTS ex art. 79 comma5
Verificare la prevalenza di attività commerciali rispetto ad altre



VALUTARE RICAVI ANNO 2025 ED EVENTUALE ADESIONE
- AL REGIME FORFETTARIO EX ART. 86 CTS
- AL REGIME FORFETTARIO EX ART. 80 CTS (N.B. PREVISTO SOLO PER
ENTI NON COMMERCIALI....)



NON RICHIESTO

Caso n. 2

APS con attività di interesse generale e attività diverse

A monte svolgere il TEST previsto dal DM 107/2021
ai fini del mantenimento nel RUNTS



VERIFICARE CHE:
Ricavi EX ART. 6 < al 30% delle entrate complessive
o
Ricavi EX ART. 6 < al 66% dei costi complessivi



TEST ex art.79 CTS ex art. 79 comma5
Verificare la prevalenza di attività commerciali rispetto a quelle non commerciali



L'ente ha natura «commerciale»

VALUTARE RICAVI ANNO 2025 ED EVENTUALE ADESIONE A:
- REGIME FORFETTARIO EX ART. 86 CTS (valido anche per enti commerciali)

L'ente ha natura «non commerciale»

VALUTARE RICAVI ANNO 2025 ED EVENTUALE ADESIONE A:
REGIME FORFETTARIO EX ART. 86 CTS
REGIME FORFETTARIO EX ART. 80 CTS (solo per non commerciali)

Caso n. 3

CIRCOLO RICREATIVO

A monte svolgere il TEST previsto dal DM 107/2021
ai fini del mantenimento nel RUNTS

