

PISA – 17/12/2025

QUALE FISCO PER IL NON PROFIT DAL 2026?

Le novità in materia di imposte dirette e iva

Dott.ssa Veronica Baggiani



Disposizioni fiscali per ODV (art. 84)

Ai fini del test di commercialità di cui all'art. 79, la norma individua per le ODV ulteriori attività da considerare non commerciali qualora vengano svolte

senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato:

- a) 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;
- b) cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione di volontariato senza alcun intermediario;
- c) attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale.

ESENZIONE IRES dei **redditi degli immobili delle ODV** destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale



Dal 2026

Regime forfettario per ODV (art. 86)

Il D. Lgs. 117/2017 offre agli ETS non commerciali che svolgono attività commerciali un regime opzionale di determinazione forfetaria del reddito d'impresa.

- Requisito di accesso soggettivo: l'ETS deve essere iscritto al Runtis con la qualifica di ODV o APS*
- Requisito di accesso reddituale: l'ODV/APS deve aver conseguito nel periodo di imposta precedente ricavi commerciali (ragguagliati ad anno) non superiori ad € 85.000*

REQUISITI CONGIUNTI

NON RILEVA LA QUALIFICA COMMERCIALE/NON COMMERCIALE DELL'ENTE

Regime forfettario per ODV (art. 86)

Al verificarsi dei requisiti si ritiene che il regime si applichi naturalmente, in quanto è possibile optare per:

- *La determinazione del reddito nei modi ordinari*
- *La determinazione del reddito secondo il criterio dell'art. 80 CTS*

⇒ Opzione specifica nella dichiarazione dei redditi annuale o nella dichiarazione di inizio attività

USCITA DAL REGIME: a seguito del superamento dei ricavi commerciali di € 85.000, con decorrenza dal periodo di imposta successivo a quello di superamento del limite

Regime forfettario per ODV (art. 86) - determinazione del reddito di impresa

Determinazione forfetaria del reddito		
ODV	Coefficiente di redditività sui ricavi commerciali	1%
APS	Coefficiente di redditività sui ricavi commerciali	3%

SEMPLIFICAZIONI E ADEMPIMENTI IMPOSTE SUI REDDITI

- Tenuta e conservazione documenti ricevuti ed emessi (art. 22 DPR 600/73)
- Esonero registrazione e tenuta scritture contabili
- Presentazione dichiarazione dei redditi nei termini ordinari
- Esclusione da applicazione ISA
- Esonero applicazione ritenute alla fonte

Regime forfettario per ODV (art. 86) - determinazione del reddito di impresa

REGIME IVA

- Divieto di esercitare la rivalsa/detrazione Iva a credito
 - Disciplina specifica di effettuazione delle operazioni attive e passive con operatori non residenti
 - Esonero registrazione e tenuta scritture contabili
 - Esonero presentazione dichiarazione IVA
 - Esonero obbligo di tenuta registri IVA
-
- Obbligo numerazione e conservazione fatture acquisto e bolle doganali
 - Obbligo integrazione fatture con reverse charge
 - Obbligo effettuare rettifica alla detrazione Iva (art. 19 bis DPR 633/72) a seguito di accesso al regime

Regime forfettario per ODV (art. 86) - determinazione del reddito di impresa

IRAP (art. 17 comma 2, D. Lgs 446/97)

Valore della produzione:

- + *Reddito di impresa determinato con criteri forfettari (art.80)*
- + *Retribuzioni sostenute per personale dipendente*
- + *Compensi ai collaboratori coordinati e continuativi, per prestazioni di lavoro autonomo occasionali*
- + *Interessi passivi*

Oppure: *determinazione ai sensi art. 5 D. Lgs 446/97, in quanto il metodo descritto non è vincolante*

Esempio Pratico 1: ODV che svolge più Attività di Interesse Generale

- Trasporto sanitario malati e feriti, in convenzione con PA
- Assistenza socio-sanitaria, in convenzione con PA, presso la struttura della ODV, nei confronti di soggetti fragili (art. 10 n. 27-ter)
- Formazione verso volontari associati
- Vendita continuativa di beni (Raccolta fondi abituale svolta con modalità commerciali)
- Sponsorizzazioni
- Liberalità

Attività	Ricavi	Costi effettivi	Surplus %	Test AIG (art. 79, commi 2 e 2-bis)
Trasporto sanitario malati e feriti	€ 40.000	€ 40.000	/	Non commerciale
Assistenza socio-sanitaria	€ 27.000	€ 25.000	+8%	Commerciale
Formazione verso volontari associati	€ 10.200	€ 10.000	+2%	Non commerciale (se margine positivo non è ripetuto per più di 3 esercizi consecutivi)

Esempio Pratico 1: ODV che svolge più Attività di Interesse Generale

Attività	Ricavi	Test ETS (art. 79, comma 5)
Trasporto sanitario malati e feriti	€ 40.000	Non commerciale
Assistenza socio-sanitaria	€ 27.000	Commerciale
Formazione verso volontari associati	€ 10.200	Non commerciale
Vendita continuativa di beni	€ 10.000	Commerciale
Sponsorizzazioni	€ 5.000	Commerciale (ma irrilevante ai fini del test sull'ETS)
Liberalità	€ 25.000	Non commerciale

ETS di natura NON COMMERCIALE (*qualifica non rilevante ai fini dell'applicazione dell'art. 86 CTS*)

Esempio Pratico 1: ODV che svolge più Attività di Interesse Generale

Attività	IRES	IRAP	IVA
Trasporto sanitario malati e feriti (AIG non commerciale)	Non imponibile	Metodo retributivo	→ Esente ex art. 10 n. 15 D.P.R. 633/72 se in regime ordinario (oppure) regime forfetario ex art. 80 CTS; → Franchigia IVA se regime forfetario ex art. 86 CTS.
Assistenza socio-sanitaria nei confronti soggetti in condizioni di fragilità (AIG commerciale)	Imponibile Con eventuale opzione per regime forfetario super agevolato (coefficiente redditività 1%) o regime forfetario generale (coefficiente di redditività 7%)	Metodo ordinario o forfetario	→ Esente ex art. 10 n. 27-ter D.P.R. 633/72 se in regime ordinario (oppure) regime forfetario ex art. 80 CTS; → Franchigia IVA se regime forfetario ex art. 86 CTS.
Formazione verso volontari associati (AIG non commerciale)	Non imponibile	Metodo retributivo	→ Esclusa IVA (art. 4, co. 4 DPR 633/1972)
Vendita beni (AD → commerciale)	Imponibile Con eventuale opzione per regime forfetario super agevolato (coefficiente redditività 1%) o regime forfetario generale (coefficiente di redditività 7%)	Metodo ordinario o forfetario	→ Imponibile IVA (22%)
Sponsorizzazioni (AD → commerciale ai fini delle imposte)			

Esempio Pratico 2: ODV che svolge più Attività di Interesse Generale

- Formazione primo soccorso erogata gratuitamente
- Sportello sociale, per il quale ha ricevuto un contributo pubblico di natura non corrispettiva (non in regime di contrattualizzazione, convenzione, accreditamento)
- Gestione di un centro di accoglienza, in convenzione con la PA
- Vendita di beni ricevuti a titolo gratuito o di sovvenzione
- Sponsorizzazioni, Liberalità

Attività	Ricavi	Costi effettivi	Surplus %	Test AIG (art. 79, commi 2 e 2-bis)
Formazione in materia di primo soccorso (gratuita)	/	€ 40.000	-100%	Non commerciale
Sportello sociale con contributo pubblico <u>non</u> sinallagmatico	€ 80.000 (+ quota parte di co-finanziamento da parte del Comitato C.R.I.)	€ 100.000	-20%	Non commerciale (assente il nesso di reciprocità per mancanza di sinallagma)
Gestione del centro di accoglienza	€ 51.000	€ 50.000	+2%	Commerciale (il margine positivo, seppure inferiore alla soglia del 6%, si ripete per quattro esercizi consecutivi)

Esempio Pratico 2: ODV che svolge più Attività di Interesse Generale

Attività	Ricavi	Test ETS (art. 79, comma 5)
Gestione del centro di accoglienza	€ 51.000	Commerciale
Formazione in materia di primo soccorso (gratuita)	/	Non commerciale
Sportello sociale	€ 80.000	Non commerciale
Vendita di beni ricevuti a titolo gratuito a titolo di sovvenzione	€ 3.000	Non commerciale (ai sensi dell'art. 84 CTS)
Sponsorizzazioni	€ 5.000	Commerciale (ma irrilevante ai fini del test sull'ETS)
Liberalità	€ 5.000	Non commerciale

ETS di natura NON COMMERCIALE (*qualifica non rilevante ai fini dell'applicazione dell'art. 86 CTS*)

Esempio Pratico 2: ODV che svolge più Attività di Interesse Generale

Attività	IRES	IRAP	IVA
Gestione del centro di accoglienza (AIG commerciale)	Imponibile Con eventuale opzione per regime forfetario super agevolato (coefficiente redditività 1%) o regime forfetario generale (coefficiente di redditività 7%)	Metodo ordinario o forfetario	→ Esente <i>ex art. 10 n. 21 D.P.R. 633/72</i> se in regime ordinario (oppure) regime forfetario <i>ex art. 80 CTS</i> ; → Franchigia IVA se regime forfetario <i>ex art. 86 CTS</i> .
Formazione in materia di primo soccorso (<i>gratuita</i>) (AIG non commerciale)	Non imponibile	Metodo retributivo	→ Esclusa IVA (per entrambe le attività, manca il sinallagma quale presupposto <u>oggettivo</u>)
Sportello sociale con contributo pubblico <u>non</u> sinallagmatico (AIG non commerciale)			
Vendita di beni <i>ex art. 84 CTS</i> (AIG non commerciale)			→ Imponibile IVA salvo che l'attività di vendita non rientri nelle <u>attività di raccolta fondi</u> (ARF) non imponibili
Sponsorizzazioni (AD → commerciale ai fini delle imposte)	Imponibile Con eventuale opzione per regime forfetario super agevolato (coefficiente redditività 1%) o regime forfetario generale (coefficiente di redditività 7%)	Metodo ordinario o forfetario	→ Imponibile IVA (22%)

Tabella di Sintesi

Norma in vigore dal 1° gennaio 2026	Descrizione	Norme sostituite / disapplicate dal 1° gennaio 2026
art. 79, commi 2 e 2-bis CTS	Test di non commercialità delle attività di interesse generale (AIG): → le AIG si qualificano come non commerciali se svolte a titolo gratuito, o a fronte di corrispettivi inferiori ai costi effettivi (comma 2); → continuano a considerarsi non commerciali anche se i ricavi superano i relativi costi non oltre il 6%, purché tale superamento non si protragga per più di tre periodi d'imposta consecutivi.	art. 55 TUIR art. 143, comma 1, (secondo periodo), TUIR art. 150 TUIR
art. 79, commi 5 e 5-bis CTS	Test di non commercialità dell'ETS nel suo complesso: → l'ETS è "di natura non commerciale" se le entrate non commerciali (proventi da AIG svolte con modalità non commerciali, liberalità, contributi, quote associative, entrate non corrispettive assimilabili, valore normale delle AIG svolte a titolo gratuito) prevalgono, nel periodo d'imposta, sulle entrate commerciali (ricavi da AIG svolte con modalità commerciali e ricavi da attività diverse, ad eccezione delle sponsorizzazioni che sono irrilevanti ai fini di questo test); → viceversa, se le entrate commerciali prevalgono su quelle non commerciali, l'ente si qualifica come ETS commerciale.	art. 149 TUIR

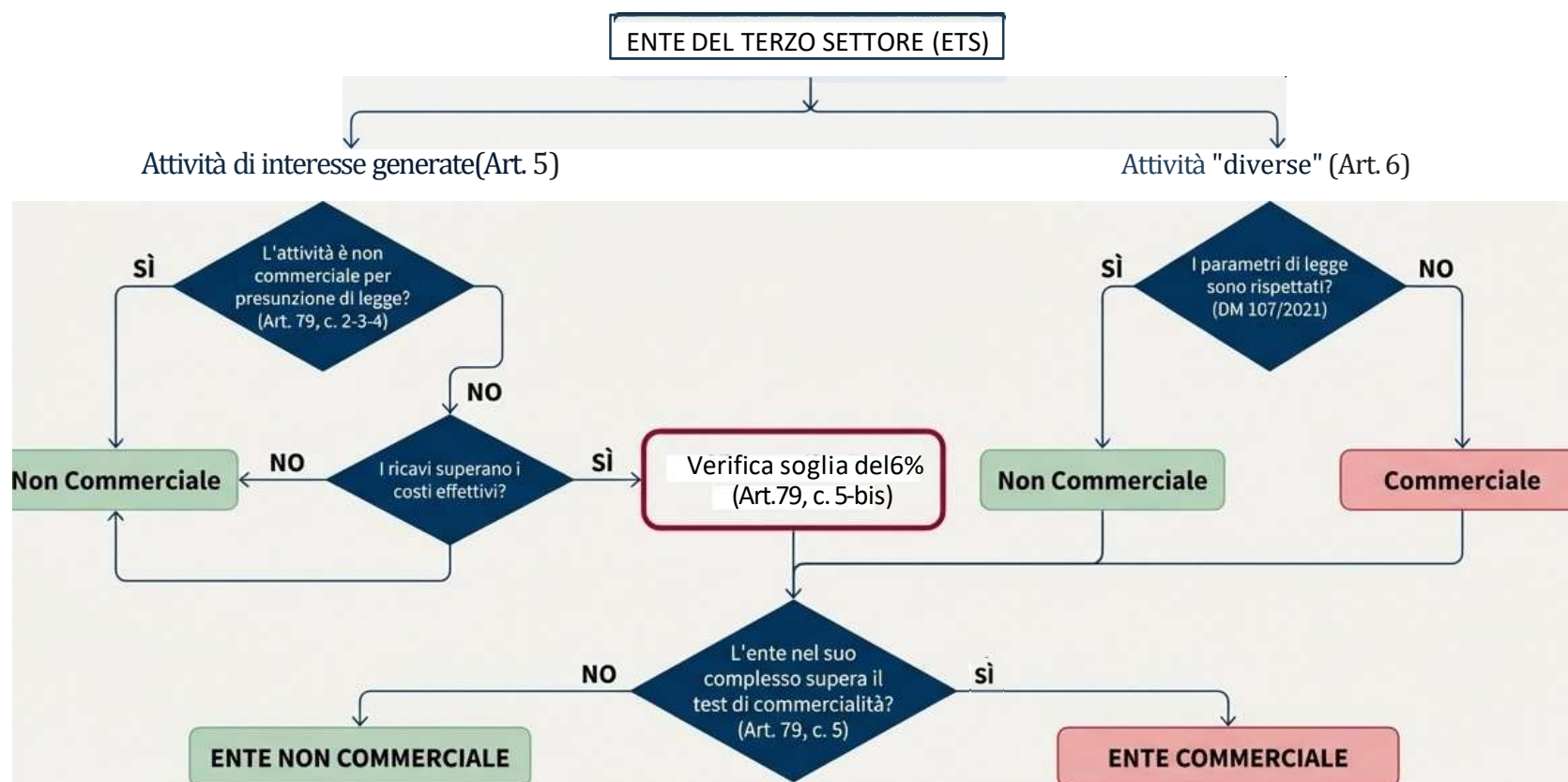
Tabella di Sintesi

art. 79, comma 4 CTS	Se l'ETS si qualifica come non commerciale (test comma 5), non concorrono alla formazione del reddito: → i proventi delle raccolte pubbliche occasionali di fondi, effettuate anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione; → i contributi erogati dalle amministrazioni pubbliche per lo svolgimento, anche in regime di convenzione e/o accreditamento, di AIG di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 79 CTS.	art. 143, comma 3 TUIR
art. 79, comma 6 CTS	Per le associazioni ETS: → non concorrono alla formazione del reddito le quote associative; → si considerano commerciali ai fini IRES le attività svolte nei confronti degli associati a fronte di corrispettivi specifici o quote supplementari, salvo che si qualificano come non commerciali in base ai commi 2 e 2 bis dell'articolo 79.	art. 148 TUIR

Tabella di Sintesi

Art. 80 CTS	Regime forfetario per gli ETS di natura non commerciale con coefficienti di redditività a scaglioni, dal 7% al 17% per prestazioni di servizi e dal 5% al 14% per altre attività.	art. 145 TUIR
Art. 84 CTS	Attività specifiche de-commercializzate per ODV, sempreché svolte senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato: a) 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; b) cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione di volontariato senza alcun intermediario; c) attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale.	art. 8 L 266/1991 – D.M. 25 maggio 1995 sulle attività commerciali e produttive marginali
Art. 86 CTS	Regime opzionabile da APS e ODV per la determinazione forfetaria del reddito d'impresa: coefficiente fisso (1% per ODV e 3% per APS) entro la soglia armonizzata a livello europeo (85.000 euro). Esonero adempimenti IVA, scritture e ritenute.	L. 398/1991: resta unicamente per gli enti sportivi non iscritti nel RUNTS

Mappa del Test di Commercialità: La Logica dell'Art. 79



Il Regime Forfetario dell'Art. 80

Il D. Lgs. 117/2017 offre agli ETS non commerciali che svolgono attività commerciali un regime opzionale di determinazione forfetaria del reddito d'impresa.

- Chi può accedere?: ETS non commerciali che esercitano, in via non prevalente, attività d'impresa (attività di cui artt. 5 e 6 D. Lgs. 117/2012 con modalità commerciali).*
- Condizione: Aver superato positivamente i test di commercialità dell'Art. 79 (ovvero, l'ente nel suo complesso è ancora non commerciale).*
- Benefici Principali: Semplificazione contabile, determinazione del reddito basata su coefficienti di redditività, esclusione dagli Indici Sintetici di Affidabilità (ISA).*



Decorrenza: dal 2026

Il Regime Forfetario dell'Art. 80

Modalità di accesso e revoca del regime:

- *Subordinato all'esercizio di specifica OPZIONE nella dichiarazione dei redditi o nella dichiarazione di inizio dell'attività commerciale. L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo di imposta nel corso del quale è esercitata e fino a quando non è revocata*
- *Periodo di durata minima: 3 anni*
- *Revoca: deve essere comunicata nella dichiarazione dei redditi e ha effetto dall'inizio del periodo di imposta nel corso del quale la dichiarazione è presentata*



Decorrenza: dal 2026

Determinazione del reddito di impresa

Art. 80

Metodo Misto

Ricavi commerciali  Coefficienti di redditività (variabili sulla base dell'attività, dell'ammontare dei ricavi, con un sistema «a scaglioni»)

- + Plusvalenze patrimoniali (art.86 Tuir)
- + Sopravvenienze attive (art.88 Tuir)
- + Dividendi e interessi (art.89 Tuir)
- + Proventi immobiliari (art. 90 Tuir)

= BASE IMPONIBILE REDDITO DI IMPRESA

La Meccanica del Calcolo: Coefficienti di Redditività

Reddito Imponibile = Ricavi Commerciali x Coefficiente di Redditività

Attività	Ricavi	Coefficiente
Prestazioni di servizi	Fino a €130.000	7%
	Da €130.001 a €300.000	10%
	Oltre € 300.000	12%
Altre attività	Fino a €130.000	5%
	Da € 130.001 a €300.000	7%
	Oltre € 300.000	14%

Punto di Attenzione: I coefficienti si applicano 'per scaglioni'. Se un ETS ha ricavi da prestazioni di servizi superiori a €130.000, si applicano entrambi i coefficienti (7% sul primo scaglione e 10% sul secondo).

Punto di Attenzione: La disposizione parla di «ricavi conseguiti» quindi si riferisce ai ricavi determinabili in base al principio di competenza, indipendentemente dall'avvenuto incasso degli stessi.

Esempio Pratico 1: ETS che Eroga Servizi

Ricavi commerciali	€ 150.000
Fitti attivi per locazione immobili	€ 6.000
Liberalità	€ 250.000

- Reddito forfetario: € 130.000 x 7% = € 9.100
 € 20.000 x 10% = € 2.000
 € 11.100

Reddito da locazione: € 6.000
Reddito totale imponibile € 17.100
Ires 24% *imposta € 4.104*

Esempio Pratico 2: ETS che Eroga Servizi, con due attività distinte (servizi)

COSTI	RICAVI	
€ 75.000	€ 60.000	Rette prestazioni socio sanitarie
€ 25.000	€ 40.000	Rette per istruzione e formazione professionale
	€ 120.000	Liberalità
Totale € 100.000	Totale € 220.000	

- Att. 1: svolta con modalità non commerciali (in perdita)
- Att. 2: svolta con modalità commerciali (in utile, per più del 6%)
- Liberalità: entrate istituzionali, non commerciali

ENTRATE NON COMMERCIALI: € 180.000

ENTRATE COMMERCIALI: € 40.000



**ETS NON COMM.LE:
OK ART.80**

- Reddito forfetario: € 40.000 x 7% = € 2.800
- Ires 24%, imposta € 672

Esempio Pratico 3: ETS che Eroga Servizi, con due attività distinte (beni e servizi)

Ricavi commerciali att. formazione (servizi)	€ 4.000
Ricavi commerciali cessione beni	€ 25.000

Punto di Attenzione: In caso di esercizio di più attività il coefficiente si determina in relazione all'attività prevalente.

In mancanza della annotazione distinta dei ricavi , si considerano prevalenti le attività di prestazione di servizi.

- Attività prevalente: cessione di beni (altre attività)

Ricavi annotati distintamente: coeff. reddit. beni 5%

Reddito forfetario: € 4.000 x 5% = € 200
€ 25.000 x 5% = € 1.250

Ricavi NON annotati distintamente: coeff. Reddit. 7%

Reddito forfetario: € 4.000 x 7% = € 280
€ 25.000 x 7% = € 1.750

Esempio Pratico 4: ETS che Eroga Servizi, con realizzazione plusvalenza

Ricavi commerciali attività erogazione servizi	€ 150.000
Plusvalenza per vendita immobile impiegato nell'attività commerciale	€ 100.000

- La plusvalenza concorre alla determinazione del reddito d'impresa imponibile, trovando applicazione l'art. 86 TUIR:

Plusvalenza non rateizzata

Reddito forfetario: € 130.000 x 7% = € 9.100
€ 20.000 x 10% = € 2.000

Plusvalenza realizzata con la vendita: € 100.000

Reddito di impresa imponibile: € 111.100

Plusvalenza rateizzata

Reddito forfetario: € 130.000 x 7% = € 9.100
€ 20.000 x 10% = € 2.000

1/5 Plusvalenza realizzata con la vendita: € 20.000

Reddito di impresa imponibile: € 31.100

Il reddito forfetario dovrà essere incrementato nei successivi periodi di imposta dei residui 4/5 della plusvalenza da assoggettare ad imposizione

Perdite maturate nei periodi di imposta precedenti a quello di accesso al regime (Art. 80 comma 6)

Le perdite fiscali generatesi nei periodi d'imposta anteriori a quello da cui decorre il regime forfetario possono essere computate in diminuzione del reddito determinato ai sensi dei commi 1 e 2 secondo le regole ordinarie stabilite dal testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Possibilità di scomputo dal reddito di impresa forfetario delle perdite dei periodi di imposta precedenti

- ✓ **Senza limiti temporali entro l'80% del reddito di impresa**
- ✓ **Integralmente, con riferimento alle perdite maturate nei primi tre anni**

IRAP e IVA

IRAP (art. 17 comma 2, D. Lgs 446/97)

Valore della produzione:

- + *Reddito di impresa determinato con criteri forfettari (art.80)*
- + *Retribuzioni sostente per personale dipendente*
- + *Compensi ai collaboratori coordinati e continuativi, per prestazioni di lavoro autonomo occasionali*
- + *Interessi passivi*

Oppure: determinazione ai sensi art. 5 D. Lgs 446/97, in quanto il metodo descritto non è vincolante

IVA

Gli ETS che adottano il regime forfetario liquidano l'Iva secondo le modalità ordinarie

Tabella di Sintesi

Caratteristica	NUOVO: Art. 80 CTS (per ETS non commerciali)	VECCHIO: Art. 145 TUIR (per enti non ETS)	STORICO: Legge 398/91
Coefficienti Redditività (Servizi)	Molto favorevoli: 7% fino a €130k, poi 10% e 17%.	Poco convenienti: 15% fino a soli €15.494, poi 25%.	Estremamente vantaggioso: 3% fisso.
Ambito di Applicazione	Solo per ETS non commerciali iscritti al RUNTS.	Per enti non commerciali fuori dal RUNTS.	Attualmente ancora in vigore.
Prospettiva Futura (dal 2026)	Regime di riferimento per gli ETS non commerciali.	Rimane per chi non si iscrive al RUNTS (es. associazioni culturali).	NON PIÙ ACCESSIBILE per gli ETS. Rimarrà solo per ASD/SSD non iscritte al RUNTS.