

IIVA enti del Terzo settore: valgono le regole ordinarie

SINTESI OPERATIVA

Per gli enti del Terzo settore la non commercialità prevista dall'articolo 79 del Codice rileva sul piano reddituale, ma non modifica i presupposti dell'IVA. ODV, APS, fondazioni ed enti filantropici devono quindi applicare le regole ordinarie del DPR 633/1972, verificando natura dell'operazione, soggettività e territorialità, anche quando i proventi di un'attività di interesse generale non concorrono all'IRES. Restano inoltre da considerare il regime forfetario dell'articolo 86 per ODV e APS e la disciplina transitoria delle ex ONLUS.

[Articolo originale](#)

LEGGI ONLINE

Con la circolare n. 1/E del 19 febbraio 2026, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti organici sulle disposizioni fiscali del Codice del Terzo settore, come modificato dal D.Lgs. 4 dicembre 2025, n. 186. Fra i temi affrontati, uno dei più rilevanti per gli operatori riguarda il rapporto tra il nuovo criterio di non commercialità previsto dall'art. 79 del CTS e la disciplina IVA: le due logiche non si sovrappongono. Per l'IVA, gli ETS devono continuare a fare i conti con le regole ordinarie del DPR 633/72, senza deroghe. Chi lavora con gli enti del Terzo settore sa bene quanto sia stato atteso il recepimento fiscale del D.Lgs. 117/2017. L'art. 79 del Codice ha introdotto un meccanismo di non commercialità per le attività di interesse generale – meccanismo che, quando operante, sottrae i relativi proventi dall'imposizione reddituale (IRES). Il problema, però, è che in molti hanno assunto – forse comprensibilmente – che quella stessa non commercialità valesse anche sul fronte IVA. Non è così. L'Agenzia lo dice esplicitamente nella circolare, al paragrafo 4: la riforma del Terzo settore non ha costruito una disciplina IVA parallela e non tocca i presupposti del DPR 633/72. È una distinzione che può sembrare tecnica, ma nella pratica cambia tutto.

I TRE PRESUPPOSTI IVA PER GLI ETS

Per stabilire se un'operazione compiuta da un ente del Terzo settore rientri nel campo IVA – che si tratti di un'attività di interesse generale ex art. 5 del D.Lgs. 117/2017, di un'attività diversa (art. 6) o di raccolta fondi (art. 7) – il percorso da seguire è quello classico del DPR 633/72, integrato con la direttiva UE 2006/112/Ce. Tre i requisiti da verificare.

Presupposto oggettivo. L'operazione deve consistere in una cessione di beni o in una prestazione di servizi resa a titolo oneroso, con un nesso sinallagmatico tra prestazione e corrispettivo. Il riferimento normativo è agli artt. 2 e 3 del DPR 633/72.

Presupposto soggettivo. L'ente deve agire nella veste di soggetto passivo ai sensi dell'art. 4 del DPR 633/72. Alcune attività si considerano in ogni caso commerciali – anche se svolte da enti non profit.

Presupposto territoriale. L'operazione deve risultare effettuata nel territorio dello Stato, secondo quanto previsto dagli artt. 7 e seguenti del DPR 633/72.

IL DISALLINEAMENTO TRA IRES E IVA: UN ESEMPIO CONCRETO

Prendiamo un'associazione del Terzo settore attiva nella promozione del patrimonio storico locale, che organizza escursioni guidate e soggiorni tematici. Una simile attività può rientrare tra quelle di interesse generale ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. 117/2017 – e, se rispetta i parametri dell'art. 79, risulta non commerciale sul piano delle imposte sui redditi.

Fin qui, tutto bene. Ma ai fini IVA la situazione può essere diversa. L'art. 4, comma 5, del DPR 633/72 elenca una serie di attività considerate in ogni caso commerciali, tra cui l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici (lettera g). Questo significa che l'ente si qualifica come soggetto passivo IVA per quella specifica attività, indipendentemente dalla sua na-

tura giuridica non profit. Ne consegue che, ricorrendo anche gli altri presupposti, le operazioni connesse vanno assoggettate all'imposta.

È appunto quello che la circolare 1/E/2026 chiama "possibili disallineamenti" tra le due discipline. Per uno stesso ente, la stessa attività può essere non commerciale fiscalmente e commerciale ai fini IVA. Non è una contraddizione normativa – è il riflesso del fatto che i due tributi seguono logiche diverse.

Va inoltre ricordato che il D.Lgs. 186/2025 ha prorogato al 1° gennaio 2036 il regime di esclusione dall'IVA per le operazioni istituzionali svolte dagli enti associativi nei confronti dei soci (artt. 4 e 10 del DPR 633/72). Ciò significa che, per le prestazioni verso i soci nell'ambito dell'attività istituzionale, la precedente esclusione resta in vigore ancora per dieci anni, mentre per le operazioni commerciali verso terzi si applicano le regole ordinarie o il regime forfetario dell'art. 86 CTS.

IL REGIME FORFETARIO DELL'ART. 86 CTS PER ODV E APS

La circolare 1/E/2026 si occupa anche del regime forfetario riservato alle organizzazioni di volontariato (ODV) e alle associazioni di promozione sociale (APS), disciplinato dall'art. 86 del D.Lgs. 117/2017 come modificato dal D.Lgs. 186/2025. Si tratta di un regime specifico per il Terzo settore, con proprie regole di accesso e di funzionamento, che presenta affinità strutturali più con la L. 398/1991 che con il regime forfetario delle persone fisiche (L. 190/2014).

Possono accedere al regime le ODV e le APS, iscritte al RUNTS, che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito ricavi da attività commerciali non superiori a 85.000 euro. Il reddito imponibile si determina applicando ai ricavi un coefficiente di redditività pari all'1% per le ODV e al 3% per le APS. Poiché il 2026 è il primo anno di applicazione, gli enti potranno aderirvi se prevedono di non superare la soglia nel medesimo periodo d'imposta.

Uno degli effetti principali è l'esonero dalla generalità degli adempimenti IVA. La circolare, al paragrafo 3.2, chiarisce un punto importante: le ODV e le APS che optano per tale regime non sono tenute né a emettere fattura né a certificare i corrispettivi. Restano fermi, tuttavia, gli obblighi di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali. Fa eccezione il caso in cui l'ente assuma la veste di debitore d'imposta per effetto del meccanismo del reverse charge: in quella circostanza, l'obbligo di emissione/integrazione della fattura e di versamento dell'imposta scatta ugualmente, entro il giorno 16 del mese successivo.

Resta però un punto non chiarito. Se la fattura elettronica venisse comunque emessa volontariamente (ad esempio su richiesta del cliente), essa dovrà riportare il codice natura "N2.2" (operazioni non soggette a IVA). L'Agenzia non si pronuncia sull'eventuale obbligo di indicare un codice regime fiscale specifico tra i dati del cedente/prestatore – ad esempio il codice residuale "RF18". Un'omissione che lascia qualche margine di incertezza operativa.

LA FASE TRANSITORIA DELLE EX ONLUS

Un passaggio rilevante riguarda le organizzazioni che erano iscritte all'Anagrafe delle ONLUS – soppressa al 31 dicembre 2025 – e che, con il 1° gennaio 2026, si trovano in una fase transitoria. Il D.Lgs. 186/2025 ha sostituito, negli artt. 3 e 10 del DPR 633/72, il riferimento alle ONLUS con quello agli "enti del Terzo settore di natura non commerciale". Per acquisire questa qualifica, le ex ONLUS devono presentare domanda di iscrizione al RUNTS entro il 31 marzo 2026.

Sul punto è intervenuta l'Agenzia delle Entrate, in occasione di Telefisco del 5 febbraio 2026 e di successive videoconferenze, con un chiarimento di immediata rilevanza operativa. Nelle more della procedura di iscrizione, le ex ONLUS possono continuare ad applicare le esenzioni IVA previste dall'art. 10, comma 1, numeri 15), 19), 20) e 27-ter), del DPR 633/72 – disposizioni che, a seguito della riforma, si riferiscono ormai agli enti del Terzo settore. Il fondamento è l'effetto retroattivo dell'accoglimento dell'istanza di iscrizione al RUNTS, che – se la domanda è completa e approvata – fa decorrere la qualifica di ETS dall'inizio del periodo d'imposta, assicurando continuità con il precedente regime agevolato.

Va precisato, peraltro, che le esenzioni non operano in modo uniforme per tutti gli ETS. Per il n. 15) (trasporto malati e feriti) l'esenzione si applica all'intera platea degli ETS, incluse le imprese sociali. Per i nn. 19), 20) e 27-ter), invece, l'esenzione è riconosciuta solo agli ETS di natura non commerciale che non assumono la forma delle imprese sociali costituite ai sensi del Titolo V, Libro V, del Codice Civile.



Attenzione però: se la domanda di iscrizione al RUNTS venisse respinta, l'ente sarebbe obbligato a rettificare le fatture già emesse in esenzione, applicando il regime IVA ordinariamente previsto. Un rischio concreto, che richiede una gestione prudente della documentazione fiscale nel periodo di transizione e una valutazione preventiva della solidità dei requisiti prima di avvalersi della continuità fiscale.

ASPETTO	REGOLA APPLICABILE
Non commercialità art. 79 CTS	Solo imposte sui redditi (IRES)
IVA attività ETS	DPR 633/72 + direttiva 2006/112/Ce
Esclusione IVA attività istituzionali verso soci	Prorogata al 1° gennaio 2036 (D.Lgs. 186/2025)
ODV/APS in regime forfetario art. 86 CTS	Soglia 85.000 euro; esonero da fattura e certificazione corrispettivi (salvo reverse charge)
Fattura elettronica emessa volontariamente	Codice natura "N2.2"
Ex ONLUS in attesa RUNTS (entro 31/3/2026)	Esenzioni IVA art. 10 DPR 633/72 applicabili (chiarimento Telefisco 5/2/2026)
Ex ONLUS con domanda RUNTS respinta	Rettifica fatture emesse obbligatoria



STUDIO PIZZANO

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

STUDIO SABATINO PIZZANO

Sede: via Sant'Alessio, 5, 83030 Venticano (AV)
Contatti: info@studiopizzano.it • dev.studiopizzano.it

Nota informativa: Il presente approfondimento ha scopo puramente informativo e divulgativo alla data di redazione (24/02/2026). Per la trattazione di casistiche specifiche si raccomanda il ricorso a una consulenza professionale personalizzata.