

e-IUS
TAX AND LEGAL



UNIONE NAZIONALE
PRO LOCO
D'ITALIA

VADEMECUM 2026

**PRINCIPI FISCALI PER LE
ASSOCIAZIONI PRO LOCO:
LE NOVITÀ DEL CODICE
DEL TERZO SETTORE**

Versione aggiornata al 1° aprile 2026

Sommario

MESSAGGIO DEL PRESIDENTE NAZIONALE.....	3
LEGENDA	4
1. LE ATTIVITÀ ESERCITABILI DALLE PRO LOCO APS.....	5
2. LA FISCALITÀ PER LE ASSOCIAZIONI PRO LOCO DAL 2026	8
2.1 TABELLA RIASSUNTIVA: I REGIMI FISCALI ATTIVI PER LE PRO LOCO ISCRITTE AL RUNTS DAL 2026 ..	9
3. I NUOVI CRITERI DI COMMERCIALITÀ/NON COMMERCIALITÀ (ART. 79 DEL CTS)	11
3.1 IL TEST DI COMMERCIALITÀ DELLE ATTIVITÀ D'INTERESSE GENERALE (art. 79, commi 2-2-bis CTS)	12
3.2 I CRITERI DI CALCOLO: FAQ e orientamenti di prassi	14
3.3 IL TEST DI COMMERCIALITÀ DELL'ASSOCIAZIONE PRO LOCO (ART. 79, comma 5 CTS)	18
3.4 SPECIFICI PROVENTI CHE SI CONSIDERANO NON IMPONIBILI PER GLI ETS NON COMMERCIALI ..	21
4. IL REGIME FISCALE DELLE APS.....	23
4.1 REGIME DI ESENZIONE IRES PER I REDDITI IMMOBILIARI DELLE APS.....	24
5. I NUOVI REGIMI FORFETARI (artt. 80 e 86 del CTS).....	26
5.1 IL REGIME FORFETARIO "SPECIALE" PER ODV E APS (ART. 86 DEL CTS)	26
5.2 PROFILI APPLICATIVI DEL REGIME FORFETARIO - ART. 86 CTS: FAQ. e orientamenti di prassi.....	29
5.3 Il regime forfettario "generale" per gli ETS non commerciali (art. 80 CTS)	32
6. LA DISCIPLINA IVA DAL 2026.....	34
6.1 REGIME IVA DELLE PRESTAZIONI RESE NEI CONFRONTI DEI SOCI	34
6.2 Le ipotesi di esenzione IVA: novità del DLG 186/2025.....	37

MESSAGGIO DEL PRESIDENTE NAZIONALE

Carissimi associati,

è con grande piacere che vi presentiamo il Vademecum sulla nuova fiscalità 2026, una risorsa fondamentale pensata per supportare le vostre attività e facilitarvi nella comprensione delle recenti novità fiscali che interessano gli enti del terzo settore.

In un contesto normativo in continua evoluzione, è essenziale avere a disposizione strumenti chiari e pratici che possano guidarvi attraverso le nuove disposizioni legislative.

Questo Vademecum si propone, quindi, di essere un valido alleato per le Pro Loco, offrendo un'analisi dettagliata delle modifiche normative chiamati a dover affrontare.

Lo strumento del Vademecum è stato strutturato per rendere più semplice e fruibile l'accesso alle informazioni, necessarie per operare in conformità con la legge, assicurando così un'efficace gestione delle vostre attività e dei relativi obblighi fiscali e contabili.

Il Vademecum è stato concepito come uno strumento dinamico, idoneo a adattarsi alle evoluzioni normative con eventuali rivisitazioni, anche in relazione ai chiarimenti forniti con la Circolare n. 1/E/2026 dell'Agenzia delle Entrate in tema di fiscalità del Terzo settore, pubblicata in data 19 febbraio 2026. Come noto, l'UNPLI ha lavorato attivamente per elaborare specifici quesiti in fase di consultazione pubblica della suddetta Circolare e certamente vorrà implementare il confronto con l'Amministrazione finanziaria in tutti quei casi in cui, nella concreta operatività delle Pro Loco, dovessero emergere ulteriori profili di incertezza o criticità applicative.

Questo spirito di collaborazione e il continuo aggiornamento delle risorse disponibili mirano a garantirvi un supporto costante e di qualità per far fronte alle sfide della nuova fiscalità.

Un grazie particolare nella stesura di questo documento va alla preziosa collaborazione con i professionisti dello Studio e-IUS Tax & Legal di Roma e al contributo di condivisione del Collegio dei Revisori Legali dei Conti dell'UNPLI e del suo Presidente in particolare e del Gruppo di Lavoro dei Consulenti UNPLI per il Bilancio e la Contabilità, ai quali va il nostro sincero ringraziamento per il supporto professionale e la competenza dimostrata.

Vi invitiamo a consultare e utilizzare questo Vademecum come uno strumento pratico e operativo, consapevoli che una buona conoscenza delle norme fiscali non solo facilita le vostre attività, ma contribuisce anche a promuovere una maggiore crescita e sviluppo delle Pro Loco in tutto il territorio.

Un caro saluto e un buon lavoro.

Il Presidente UNPLI

Dott. Antonino La Spina

LEGENDA

- **AD** — Attività Diverse (*art. 6, d.lgs. 117/2017*)
- **AIG** — Attività di Interesse Generale (*art. 5, d.lgs. 117/2017*)
- **APS** – Associazione di Promozione Sociale
- **ARF** — Attività di Raccolta Fondi (*art. 7, d.lgs. 117/2017*)
- **CTS** — Codice del Terzo Settore (*d.lgs. 117/2017*)
- **DL** — Decreto-Legge
- **DLG** — Decreto Legislativo
- **DM** — Decreto Ministeriale
- **DPR** — Decreto del Presidente della Repubblica
- **ETS** — Ente del Terzo Settore
- **FAQ** — Domande frequenti (*Frequently Asked Questions*)
- **IRES** — Imposta sui Redditi delle Società
- **IVA** — Imposta sul Valore Aggiunto (*DPR n. 633/1972*)
- **MLPS** — Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali
- **PA** – Pubblica amministrazione
- **RUNTS** — Registro Unico Nazionale del Terzo Settore
- **TUIR** — Testo Unico delle Imposte sui Redditi (*DPR n. 917/1986*)
- **UNPLI** – Unione Nazionale delle Pro Loco d'Italia

1. LE ATTIVITÀ ESERCITABILI DALLE PRO LOCO APS

Le Associazioni Pro Loco iscritte nel RUNTS come APS svolgono attività inquadrabili nei tre principali ambiti:

➤ **Attività d'interesse generale (articolo 5 del CTS)**

Si tratta di quelle attività, da svolgersi in via esclusiva o principale, riconducibili nei settori di interesse generale indicati all'articolo 5 del Codice del Terzo settore.

Le attività d'interesse generale possono svolgersi in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi e, ai fini fiscali, considerarsi dunque di natura commerciale o non commerciale, a seconda delle modalità con cui sono esercitate (cfr. par. 3.1).

NB. Le Pro Loco APS, iscritte da almeno 6 mesi nel RUNTS, possono sottoscrivere con le Amministrazioni Pubbliche (es. Stato, Regioni, Province, Comuni etc.) convenzioni finalizzate allo svolgimento in favore di terzi di attività o servizi sociali di interesse generale (di cui all'art. 5 del CTS) secondo i modelli di amministrazione condivisa previsti agli artt. 55 e ss. del Codice del Terzo settore. Tali convenzioni possono prevedere esclusivamente il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate (ai sensi dell'art. 56, comma 2 CTS).

In quest'ipotesi, nella misura in cui le somme derivanti alle Pro Loco APS per lo svolgimento di attività d'interesse generale in forza di convenzioni con la PP.AA. non costituiscano il corrispettivo derivante dallo svolgimento delle attività ma il solo rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate, le stesse non assumono rilevanza ai fini impositivi.

➤ **Attività diverse (articolo 6 del CTS)**

Si tratta di quelle attività che, per loro natura, non sono riconducibili nei settori di interesse generale indicati all'art. 5 del CTS.

Le attività diverse possono essere svolte solo **in via secondaria e strumentale** rispetto alle attività d'interesse generale, secondo i criteri ed entro i limiti dell'art. 6 del CTS e DM 107/2021. In particolare, le attività diverse sono:

- **strumentali** se, indipendentemente dal loro oggetto, sono esercitate dall'ente, per la realizzazione, in via esclusiva, delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite dall'ente;
- **secondarie** ove, in ciascun esercizio, ricorra una delle seguenti condizioni:

- a) i relativi ricavi non siano superiori al 30% delle entrate complessive;
- b) i relativi ricavi non siano superiori al 66% dei costi complessivi.

NB. Ai soli fini del computo della percentuale di cui al punto b), **rientrano tra i costi complessivi** sostenuti dall'Associazione anche:

- 1) I **costi figurativi relativi all'impiego di volontari** iscritti nel registro dei volontari, calcolati attraverso l'applicazione, alle ore di attività di volontariato effettivamente prestate, della retribuzione oraria lorda prevista dai CCNL in relazione alle mansioni svolte. A tal fine, come precisato nella Circolare n. 1/E/2026 dell'Agenzia delle entrate, risulta fondamentale l'iscrizione dei volontari non occasionali nel registro di cui all'art. 17 CTS, nonché la corretta quantificazione e rendicontazione delle ore e dei giorni da questi dedicati allo svolgimento delle attività della Pro Loco.

Esempio. *Un volontario regolarmente iscritto nel Registro volontari svolge 150 ore annue di attività per la Pro Loco iscritta al RUNTS. Il CCNL preso a riferimento (sulla base delle mansioni effettivamente svolte) prevede una retribuzione oraria lorda pari a euro 14. Il costo figurativo che può essere valorizzato ai fini del computo percentuale è pari a euro 2.100 (150 × 14).*

- 2) le **erogazioni gratuite di denaro** e le **cessioni o erogazioni gratuite di beni o servizi**, per il loro valore normale.

Esempio. *La Pro Loco iscritta al RUNTS cede gratuitamente a un'altra associazione materiali utilizzati per eventi istituzionali (gazebo, pannelli informativi). In quest'ipotesi, spetta all'Associazione cedente la facoltà di valorizzare il valore normale (i.e. di mercato) dei beni ceduti - pari ad euro 800 - come "costo" ai fini del computo percentuale sopra indicato.*

- 3) la **differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati** ai fini dello svolgimento dell'attività statutaria e il **loro costo effettivo di acquisto**.

Esempio. *Un professionista cura per la Pro Loco la progettazione grafica e l'impaginazione dei materiali per una gita turistica, facendosi corrispondere una cifra simbolica pari a euro 10. Il valore normale (i.e. di mercato) del servizio prestato è pari a euro 500. La differenza di euro 490 può essere valorizzata come costo ai fini del computo percentuale sopra indicato.*

Attenzione: i costi figurativi qui elencati non possono essere considerati tra i "costi complessivi" dell'ETS ai fini del test di commercialità di cui all'art. 79, commi 2 e 2-bis del CTS.

Spetta all'organo di amministrazione dell'Associazione documentare il carattere secondario delle attività diverse nella relazione di missione o in una annotazione in calce al rendiconto per cassa o nella nota integrativa al bilancio ed evidenziare quale dei due criteri sopra elencati è preso a riferimento.

In generale, le attività diverse incidono sul calcolo delle attività commerciali esercitate dall'ETS e sulla qualificazione fiscale complessiva dell'ente, salve le eccezioni esaminate nel prosieguo.

➤ **Attività di raccolta fondi (articolo 7 del CTS)**

Le Associazioni Pro Loco possono, infine, esercitare attività di raccolta fondi, definite dall'art. 7 del CTS, quali attività ed iniziative poste in essere al fine di finanziare le proprie attività d'interesse generale, anche attraverso la richiesta a terzi di lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva.

Con DM 107/2022, il MLPS ha emanato le *"linee guida per la raccolta fondi degli Enti del Terzo Settore"*, al fine di fornire orientamenti per garantire trasparenza, correttezza e responsabilità nelle attività di raccolta fondi. Secondo tali indicazioni, l'attività di raccolta fondi può essere svolta in forma organizzata e **continuativa**, oppure **in modalità occasionale**. Inoltre, le modalità operative ammesse comprendono sollecitazione al pubblico oppure cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore.

Nel caso di raccolta occasionale (es. in occasione di eventi, ricorrenze, campagne straordinarie), l'ETS deve redigere un rendiconto separato per ciascuna iniziativa, corredato da relazione illustrativa che descriva l'evento, le modalità di svolgimento, luogo, finalità, costi sostenuti e fondi raccolti.

2. LA FISCALITÀ PER LE ASSOCIAZIONI PRO LOCO DAL 2026

A partire dal 1° gennaio 2026, per gli enti con esercizio coincidente con l'anno solare, sono applicabili le nuove disposizioni fiscali contenute nel Titolo X del Codice del Terzo settore.

Questo nuovo quadro normativo – che introduce significativi cambiamenti per tutti gli ETS, incluse le Associazioni Pro Loco APS – è stato reso possibile a seguito della “comfort letter” del 7 marzo 2025 rilasciata dalla DG Concorrenza della Commissione europea, con la quale è stato chiarito che le principali disposizioni fiscali previste dal Codice del Terzo Settore non configurano aiuti di Stato, consentendone l'entrata in vigore senza la necessità di ulteriori autorizzazioni.

In sintesi, le principali novità che interessano le Pro Loco APS sono le seguenti:

- con riguardo alle **imposte dirette**: applicazione delle disposizioni del Titolo X del CTS, con nuovi criteri per determinare la natura commerciale o non commerciale delle attività di interesse generale, nonché dell'ente nel suo complesso (art. 79 e seguenti CTS), nonché disapplicazione delle ipotesi di non imponibilità dei proventi derivanti dalla raccolta fondi occasionale e dei contributi corrisposti da Amministrazioni pubbliche (art. 143, comma 3 TUIR, in quanto riprodotte nell'art. 79, comma 4 del CTS) e del regime di decommercializzazione IRES sui corrispettivi specifici (art. 148, comma 3 TUIR in quanto riprodotto per le APS dall'art. 85 del CTS) e del regime forfetario IRES e IVA di cui alla L. 398/1991 (sostituito, al ricorrere dei requisiti, dal nuovo regime forfetario dell'art. 86 del CTS);
- con riguardo alle **imposte indirette**: disapplicazione del regime forfetario IRES e IVA di cui alla L. 398/1991, in conseguenza dell'entrata in vigore della nuova fiscalità del Terzo settore e dell'applicazione, al ricorrere dei requisiti, del nuovo regime forfetario dell'art. 86 del CTS.
- parallelamente, con riguardo al regime delle **prestazioni** istituzionali rese, a fronte di corrispettivi specifici, **nei confronti degli associati**:
 - o ai fini **IRES**, dal 2026 le medesime attività continuano a considerarsi non commerciali per le sole Associazioni Pro Loco APS in forza del nuovo regime di cui all'art. 85 del CTS;

diversamente, per le Pro Loco iscritte al RUNTS ma non come APS (es. iscritte nella sezione residuale “Altri enti del Terzo settore”) tali attività possono considerarsi non commerciali solo se rientranti nei **requisiti di non commercialità** di cui all’art. 79, commi 2 e 2-bis del CTS, in quanto non più applicabile il regime di de-commercializzazione di cui all’art. 148, comma 3 TUIR;

- o ai fini **IVA**, in virtù delle modifiche introdotte dal decreto attuativo della delega fiscale sul Terzo settore (d.lgs. n. 186/2025), per tutte le associazioni Pro Loco (a prescindere dall’iscrizione o meno al RUNTS) **rimane in vigore fino al 31 dicembre 2035 l’attuale regime di esclusione dal campo di applicazione dell’IVA** (cd. “fuori campo”) **delle prestazioni rese**, in diretta attuazione delle finalità istituzionali, **nei confronti degli associati** (art. 4, comma 4 del D.P.R. 633/1972), essendo rinviata l’efficacia delle modifiche all’art. 10 del DPR 633/1972 operate dal DL 146/2021, che riconducono invece tali prestazioni in regime di esenzione IVA.

2.1 TABELLA RIASSUNTIVA: I REGIMI FISCALI ATTIVI PER LE PRO LOCO ISCRITTE AL RUNTS DAL 2026

Norma applicata dal 1° gennaio 2026	Descrizione sintetica	Norme sostituite / assorbite dal 1° gennaio 2026
art. 79, commi 2 e 2-bis CTS	Qualificazione fiscale delle attività di interesse generale (art. 5 CTS) come non commerciali in base al rapporto tra ricavi e costi effettivi, (diretti, indiretti, generali e finanziari) con soglia di tolleranza del 6% e margine positivo per non oltre tre esercizi consecutivi.	Art. 2195 c.c. e 55 TUIR - art. 143, comma 1, secondo periodo, TUIR
art. 79, commi 5 e 5-bis CTS	Qualificazione fiscale complessiva dell’ETS: l’Ets è “di natura non commerciale” se le attività istituzionali svolte con modalità non commerciali sono “prevalenti” rispetto a quelle svolte con modalità commerciali, incluse le attività diverse ed escluse le sponsorizzazioni. Si considerano non commerciali i contributi, le sovvenzioni,	art. 149 TUIR

Norma applicata dal 1° gennaio 2026	Descrizione sintetica	Norme sostituite / assorbite dal 1° gennaio 2026
	le liberalità le quote associative e ogni entrata assimilabile. Sono altresì qualificate come non commerciali in base al valore normale le entrate figurative derivanti da attività svolte in tutto o in parte a titolo gratuito.	
art. 79, co. 4 CTS	Non concorrenza alla formazione del reddito degli ETS non commerciali dei contributi pubblici erogati "anche" in regime di convenzione e/o accreditamento e delle raccolte fondi pubbliche e occasionali effettuate anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.	art. 143, co. 3 TUIR
art. 79, co. 6 CTS	Attività istituzionali svolte da associazioni Ets verso associati e familiari conviventi considerate non commerciali. Non concorrenza al reddito delle quote associative. Rilevanza fiscale dei contributi supplementari se le attività di interesse generale sono svolte dietro corrispettivo salvo che non si qualificano come non commerciali in base ai commi 2 e 2 bis dell'articolo 79.	art. 148 TUIR
art. 80 CTS	Regime forfettario 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. 85 CTS	Attività specifiche decommercializzate per APS: in particolare, il regime di decommercializzazione IRES le prestazioni rese dalle APS a fronte di corrispettivi specifici verso associati, familiari conviventi e enti collegati; la cessione di pubblicazioni, la vendita di beni acquisiti a titolo gratuito senza intermediari; la somministrazione di alimenti e bevande e l'organizzazione di viaggi turistici presso le sedi istituzionali della Aps riconosciute dal Ministero dell'Interno e effettuate senza pubblicità esterna.	art. 148, co. 3 e 5, TUIR

Norma applicata dal 1° gennaio 2026	Descrizione sintetica	Norme sostituite / assorbite dal 1° gennaio 2026
art. 86 CTS	Regime opzionabile da APS e ODV per la determinazione forfettaria del reddito d'impresa: coefficiente fisso (1% per ODV e 3% per APS) entro la soglia armonizzata a livello europeo (85.000 euro). Esonero Iva, scritture e ritenute.	L. 398/1991: resta unicamente per le associazioni e società sportive dilettantistiche non iscritte nel RUNTS

3. I NUOVI CRITERI DI COMMERCIALITÀ/NON COMMERCIALITÀ (ART. 79 DEL CTS)

Un primo fondamentale punto su cui porre l'attenzione riguarda l'art. 79 del CTS.

Dal 1° gennaio 2026, infatti, le Pro Loco APS con esercizio coincidente con l'anno solare devono confrontarsi con i **nuovi criteri dell'art. 79 del CTS** per capire:

- se **le attività d'interesse generale** svolte dall'ente si qualificano come commerciali o non commerciali (test di cui all'art. 79, co. 2 e 2-bis del CTS) e, di riflesso,
- se **l'ente nel suo complesso** si qualifica come ETS commerciale o ETS non commerciale (test di cui al comma 5 dell'art. 79 del CTS).

L'impostazione adottata dal Codice si basa su un **puntuale raffronto tra costi effettivi (diretti, indiretti, generali e finanziari) e ricavi generati dall'attività di interesse generale**, superando l'impostazione del TUIR basata sulla presunzione di commercialità di date attività (2195 c.c.) e sulla presenza o meno di una organizzazione in forma d'impresa (art. 55, co. 2, TUIR) o, con particolare riguardo agli enti non commerciali, sull'assenza di specifica organizzazione (art. 143 TUIR).

NB. I criteri dettati dall'art. 79 commi 2 e 2-bis qualificano le sole attività "di interesse generale" esercitate dall'ente ai sensi dell'art. 5 del CTS, che possono assumere:

- a) carattere fiscalmente commerciale;**
- b) carattere fiscalmente non commerciale.**

Le attività diverse di cui all'art. 6 del CTS, infatti, non seguono i criteri di commercialità/non commercialità di cui all'art. 79 del CTS.

3.1 IL TEST DI COMMERCIALITÀ DELLE ATTIVITÀ D'INTERESSE GENERALE (art. 79, commi 2-2-bis CTS)

La regola generale è che le **attività d'interesse generale** – comprese quelle accreditate, contrattualizzate e convenzionate con la PA, l'Unione Europea, le amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici di diritto internazionale si considerano "**non commerciali**" solo se **svolte**:

- **a titolo gratuito;**
- o a fronte **di corrispettivi non superiori ai costi effettivi** sostenuti dall'ente, considerando anche eventuali contributi ricevuti dalle istituzioni sopra citate e fatto salvo l'eventuale obbligo di partecipazione alla spesa previsto dall'ordinamento.

È altresì previsto **un margine di tolleranza** nel raffronto corrispettivi/costi effettivi, **che permette all'AIG di continuare a qualificarsi come non commerciale anche se i ricavi superano i costi effettivi.**

In particolare, le **AIG** si considerano **non commerciali** anche se:

- **il surplus ricavi/costi non è superiore al 6%** per ciascun periodo d'imposta;
- **e, comunque, il margine positivo** (anche inferiore al 6%), **non si protrae per più di 3 esercizi consecutivi** (art. 79, co.2-bis CTS).

N.B. Se la Pro Loco svolge più attività di interesse generale, queste potranno essere considerate come un'unica attività, nel test sopra descritto, a condizione (i) che l'ente rispetti i requisiti per redigere il bilancio nella forma del rendiconto per cassa, oppure (ii) nella misura in cui le AIG svolte siano "omogenee" tra loro (si veda l'apposita FAQ al § 3.2)

ESEMPIO

Attività di organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche e ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale (art. 5, co. 1 lett. i) del CTS)

Caso	Ricavi annui	Costi effettivi	Surplus assoluto	Surplus %	Qualificazione fiscale dell'attività
1	€0	€50.000	€0	0%	Non commerciale (<i>attività gratuita</i>)
2	€50.000	€50.000	€0	0%	Non commerciale (<i>ricavi = costi</i>)
3	€53.000	€50.000	€3.000	6%	Non commerciale (<i>entro soglia</i>)
4	€53.500	€50.000	€3.500	7%	Commerciale (superata soglia del 6%)
5 (i)	€51.000	€50.000	€1.000	2%	Non commerciale (<i>1° anno di surplus</i>)
5 (ii)	€51.000	€50.000	€1.000	2%	Non commerciale (<i>2° anno di surplus</i>)
5 (iii)	€51.000	€50.000	€1.000	2%	Non commerciale (<i>3° anno di surplus</i>)
5 (iv)	€51.000	€50.000	€1.000	2%	Commerciale (4° anno consecutivo con surplus ≤ 6%)
6 (i)	€51.000	€50.000	€1.000	2%	Non commerciale (<i>1° anno di surplus</i>)
6 (ii)	€51.000	€50.000	€1.000	2%	Non commerciale (<i>2° anno di surplus</i>)
6 (iii)	€51.000	€50.000	€1.000	2%	Non commerciale (<i>3° anno di surplus</i>)
6 (iv)	€50.000	€50.000	€0	0%	Non commerciale - interruzione della scia di surplus positivo
6 (v)	€51.000	€50.000	€1.000	2%	Non commerciale (<i>nuovo 1° anno di surplus</i>)
6 (vi)	€51.000	€50.000	€1.000	2%	Non commerciale (<i>2° anno di surplus</i>)

3.2 I CRITERI DI CALCOLO: FAQ e orientamenti di prassi

A differenza del sistema disciplinato dal TUIR, il Codice del Terzo settore introduce **criteri oggettivo-quantitativi** fondati su un raffronto di carattere aritmetico.

Tale verifica necessita quindi dell'individuazione delle varie componenti negative per giungere ad una esatta quantificazione del rapporto corrispettivi/ costi effettivi.

Di seguito le risposte ad alcune FAQ che tengono conto delle indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 1/E/2026 relativa alla disciplina fiscale degli ETS, pubblicata in data 19 febbraio 2026 (*link* alla [Circolare Codice Terzo Settore](#)).

➤ **Quali sono i “corrispettivi” da considerare ai fini del test?**

Ai fini del test di non commercialità di cui ai commi 2 e 2-*bis*, **nei corrispettivi** devono essere ricomprese tutte le entrate relative alle AIG che abbiano **natura sinallagmatica**, ossia che costituiscano la controprestazione per lo svolgimento di una specifica attività. Per espressa previsione normativa, devono essere inclusi nel computo dei corrispettivi anche eventuali **apporti economici** ricevuti da amministrazioni pubbliche per lo svolgimento di attività di interesse generale in regime di **accreditamento, convenzione** o **contrattualizzazione**.

In altri termini, devono essere incluse tutte le somme, comunque denominate, che costituiscono entrate corrispettive, comprese quelle formalmente qualificate come “contributi”, se erogate in relazione allo svolgimento di una specifica attività in favore del soggetto erogante.

Viceversa, non rilevano ai fini del calcolo le entrate prive di natura sinallagmatica, quali le liberalità o i contributi a fondo perduto erogati da soggetti pubblici o privati a fini di sovvenzione per il sostegno dell'attività, in assenza di un obbligo di eseguire una specifica prestazione.

Ad esempio, non rileva tra i “corrispettivi” (commerciali) ai fini del test, in linea di principio, un contributo pubblico **erogato in assenza di qualsivoglia controprestazione**, come nei casi in cui il contributo sia erogato al di fuori di regimi di convenzione, accreditamento o contrattualizzazione, a fronte di un progetto istituzionale promosso dalla Pro Loco, per il

quale l'ente pubblico si limita a riconoscere un contributo a fini di sovvenzione o cofinanziamento, senza richiedere alcuna attività specifica in proprio favore.

➤ **Quali sono i “costi effettivi” da computare nel test?**

Nei “costi effettivi” le Associazioni Pro Loco debbono computare tutti i costi imputabili allo svolgimento delle attività di interesse generale (sia i **costi diretti**, sia i **costi indiretti e generali**, compresi quelli finanziari e tributari). Ossia, tutti i costi riportati, a livello contabile, nella sezione A ed E del rendiconto gestionale o del rendiconto per cassa. Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate non rientrano in detto computo gli eventuali “costi figurativi” (es. costi figurativi connessi all'utilizzo dei volontari). Difatti, in coerenza con quanto precisato dal D.M. n. 107/2021, la valorizzazione dei costi figurativi è ammessa ai soli fini della determinazione del rapporto percentuale tra i “ricavi da attività diverse” e i “costi complessivi” sostenuti dall'ETS; rapporto che, si ricorda, deve essere contenuto entro la soglia del 66%. Resta ferma, in alternativa, la possibilità di adottare il diverso criterio in base al quale i ricavi da attività diverse non possono superare il 30% delle entrate complessive dell'ETS, secondo quanto già ricordato al § 1. Ad ogni modo, la valorizzazione dei costi figurativi resta estranea alle logiche di inquadramento fiscale delle attività dell'ETS e dell'ETS nel suo complesso.

Nell'ipotesi in cui la Pro Loco sostenga costi promiscui, ossia:

- 1) costi riferiti allo svolgimento di attività di interesse generale ex art. 5 e/o ad attività “diverse” ex art. 6 e/o ad attività di raccolta fondi ex art. 7 del CTS;
- 2) oppure costi riferiti a due o più attività di interesse generale (per un calcolo “complessivo” di più attività di interesse generale si veda la seguente FAQ);

la quota di spesa afferente a ciascuna attività deve essere determinata secondo un criterio proporzionale (cfr. § 2.2.1 della Circolare n. 1/E/2026). Nello specifico, i costi promiscui vanno ripartiti in base al rapporto tra:

- a) i ricavi relativi all'attività di interesse generale (per la quale si sta valutando la commercialità o meno), o relativi alla diversa attività eventualmente svolta;
- b) e l'ammontare complessivo dei ricavi derivanti dallo svolgimento di tutte le attività alle quali il costo promiscuo si riferisce.

Potrebbero altresì risultare idonei criteri di ripartizione proporzionali coerenti che tengano conto dell'inerenza dei costi alle diverse aree di attività, in coerenza con i principi previsti dall'OIC 35 (Principio contabile ETS), quali ad esempio l'incidenza dei costi diretti di ciascuna attività rispetto al totale dei costi diretti complessivi, ove tale criterio risulti, per le caratteristiche dell'attività e della struttura dei proventi e oneri dell'ente, più equilibrato nel rappresentare l'effettivo impiego delle risorse tra le diverse aree di attività.

I criteri adottati dovranno comunque essere mantenuti nel corso degli esercizi in coerenza con i principi contabili di continuità e di costanza, e dovranno essere documentati nella relazione di missione o in una annotazione in calce al rendiconto per cassa o nella nota integrativa al bilancio.

➤ **Se la Pro Loco APS svolge più attività d'interesse generale, come va effettuato il calcolo?**

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate (cfr. § 2.2.1 della Circolare n. 1/E/2026), **le modalità di calcolo "congiunto" di più attività di interesse generale potrebbero tenere conto anche del regime contabile adottato dall'ETS, ma non solo.**

In particolare:

- se la Pro Loco APS redige il bilancio nelle forme "semplificate" del rendiconto per cassa o del rendiconto per cassa in forma aggregata (cfr. art. 13, commi 2 e 2-bis del CTS), senza dunque obbligo di tenuta di una contabilità analitica, **le AIG potranno sempre essere considerate unitariamente (cioè, come un'unica attività) ai fini del test;**
- se la Pro Loco APS è in contabilità "classica" (13 comma 1 CTS) e svolge attività in astratto riconducibili a più settori di interesse generale dell'art. 5 CTS, ma di fatto omogenee tra loro sotto il profilo strutturale e funzionale, in ragione di elementi oggettivi, le AIG potranno essere considerate come una sola attività ai fini del test. **Ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, possono costituire indici di omogeneità:**
 - a) la presenza di **proventi e costi promiscui;**
 - b) l'utilizzo di **locali e risorse comuni;**
 - c) l'impiego di **personale condiviso;**

- d) la sussistenza di un **collegamento funzionale che renda unitario lo svolgimento delle attività in questione.**
- se, viceversa, le (plurime) attività di interesse generale svolte dalla Pro Loco in contabilità "classica" risultino **tra loro disomogenee**, il test verrà svolto **"in via analitica"**, per ciascuna attività di interesse generale separatamente. **Ad avviso dell'Agenzia delle entrate, possono essere indici di disomogeneità:**
 - a) l'appartenenza delle attività a **diverse sezioni ATECO**, rappresentative dei diversi macrosettori economici;
 - b) la tenuta di **contabilità separate** per le singole attività.

➤ **Vi sono specifiche attività "de-commercializzate" per le Pro Loco?**

Sì, per le Pro Loco APS, oltre alle AIG che risultano non commerciali in base al test di cui ai commi 2 e 2-bis, non si considerano commerciali le attività elencate all'art. 85, comma 1, 2, 4 e 6 del CTS (cfr. paragrafo 4).

Le entrate derivanti dalle sopra elencate attività si computano pertanto tra quelle "non commerciali" ai fini del successivo test del comma 5 sulla qualificazione dell'ente.

➤ **Vi sono attività che, in deroga alle ipotesi sopra elencate dell'art. 85, commi 1 e 2 del CTS, si considerano sempre di natura commerciale?**

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
- 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.

3.3 IL TEST DI COMMERCIALITÀ DELL'ASSOCIAZIONE PRO LOCO (ART. 79, comma 5 CTS)

I criteri in tema di commercialità/non commercialità delle attività di interesse generale incidono sulla qualifica fiscale dell'ente nel suo complesso, come **ETS "commerciale" o di ETS "non commerciale"**.

In particolare, per determinare la qualifica fiscale dell'ente, occorre effettuare il "test" di cui al comma 5 dell'art. 79 del CTS, ai sensi del quale:

- si considerano di **natura non commerciale** gli ETS che svolgono **in via esclusiva o prevalente** attività di interesse generale con modalità non commerciali, secondo i criteri sopra delineati (art. 79, co. 5 CTS);
- **se le entrate commerciali** (proventi da AIG che si qualificano come "commerciali" in base al precedente test di cui ai commi 2 e 2-bis, e proventi delle attività diverse di cui all'art. 6 CTS) **superano**, nel periodo di imposta, **le entrate non commerciali** (liberalità, quote associative, sovvenzioni, contributi, entrate non corrispettive assimilabili, entrate "de-commercializzate" ai sensi dell'art. 84 CTS, proventi da AIG non commerciali ai sensi dei commi 2 e 2-bis, tenuto conto del valore normale delle cessioni o prestazioni relative alle AIG non commerciali), **l'ente si qualifica fiscalmente come di natura commerciale**, a prescindere da qualsivoglia indicazione di segno contrario inserita nello statuto.

Solo ai fini di questo "test di commercialità" dell'ETS nel suo complesso, non vanno "sommati" alle entrate commerciali - e sono, quindi, irrilevanti - i proventi da sponsorizzazione (che si considerano per il resto in ogni caso, ai fini IRES e IVA, come proventi commerciali).

NB. in base ai chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate, **non** rientrano nel computo dei ricavi da attività commerciali i proventi derivanti da eventuali attività diverse svolte occasionalmente, in quanto *"ai fini della qualificazione come ETS commerciale sono rilevanti solo i ricavi derivanti da attività esercitate in forma d'impresa e, quindi, svolte per professionale abituale"*.

Si pensi, a titolo esemplificativo, ad un pranzo sociale svolto una *tantum* nei confronti degli associati della Pro Loco, oppure ad una prestazione di servizi resa dalla Pro Loco in via del tutto episodica (es. supporto logistico ad un evento, reso dietro corrispettivo, su richiesta di un ente pubblico o privato). Si tratta, nella sostanza, di quelle attività commerciali occasionali

produttive di “redditi diversi” (e non di “reddito d’impresa”) ai sensi dell’articolo 67, comma 1, lett. i) del TUIR.

ESEMPIO di valorizzazione dell’attività gratuita svolta dall’ETS.

Ai sensi dell’art. 79, co. 5-bis del CTS, *“Si considerano entrate derivanti da attività non commerciali [...] i proventi e le entrate considerate non commerciali... tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali”*.

La disposizione, in via del tutto innovativa nel contesto del *non profit*, consente di rappresentare correttamente il peso economico delle attività istituzionali svolte dagli ETS a titolo gratuito e far concorrere tali entrate “figurative” tra le “*entrate non commerciali*” nel raffronto con le attività svolte con modalità commerciali.

Il valore delle prestazioni gratuite deve essere determinato facendo riferimento al valore normale delle cessioni o prestazioni, individuato (art. 9 TUIR) sulla base di parametri oggettivi di mercato (listini, tariffari, prezzi mediamente praticati per beni o servizi analoghi), tenendo conto delle caratteristiche concrete della prestazione resa e del contesto in cui essa è effettuata.

Si pensi, a titolo esemplificativo, al caso di una Pro Loco APS (o con qualifica di “altro ente del Terzo settore”) che organizza un **concerto gratuito che vede 300 spettatori**.

In tal caso, l’ETS può valorizzare l’evento sulla base del prezzo normalmente praticato per eventi analoghi nel medesimo ambito territoriale.

Qualora il prezzo medio di mercato riscontrato sia pari a euro 20 per spettatore, l’attività gratuita potrà essere valorizzata per un importo pari a euro 6.000, quale entrata “non commerciale” rilevante ai fini della qualificazione fiscale complessiva dell’ETS.

La possibilità di valorizzare le attività gratuite svolte è, tuttavia, subordinata all’assolvimento di **specifici oneri**:

- a) anzitutto, l’ente deve identificare il valore normale del bene facendo riferimento al valore desumibile in modo oggettivo da listini, tariffari, mercuriali o simili; è utile, a tal fine, procurarsi una documentazione dei prezzi calcolati da altri esercizi commerciali, in modo tale da potersi fornire elementi probatori ragionevoli del valore stimato;
- b) ancora, l’ente che intende valorizzare l’attività gratuita prestata deve acquisire una ricevuta da parte dell’utente/cliente che contenga la descrizione analitica e dettagliata della prestazione e dei beni ricevuti;
- c) qualora, in relazione alla natura della prestazione o alle circostanze concrete di svolgimento dell’attività, non sia possibile acquisire tale ricevuta (ad esempio, la distribuzione di cibo a persone senza fissa dimora, oppure prestazioni di servizi nei confronti di un numero indeterminato di soggetti), l’ente è comunque tenuto a conservare idonea documentazione alternativa (es. una dichiarazione dell’ente da conservare agli atti) atta a comprovare l’effettiva erogazione della prestazione e la sua riferibilità all’attività svolta.

ESEMPIO - Qualificazione fiscale complessiva dell'ente ai sensi dell'art. 79, comma 5, CTS

Attività esercitate:

1. **Attività culturali di interesse sociale con finalità educativa (art. 5, co. 1, lett. d)**
2. **Tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio (lett. f)**
3. **Attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso (lett. k)**

Attività	Ricavi	Costi effettivi	Surplus %	Qualificazione dell'attività
1. Culturale/educativa (lett. d)	€21.400	€20.000	7%	Commerciale (<i>superata soglia del 6% nel periodo d'imposta</i>)
2. Valorizzazione culturale (lett. f)	€20.000	€20.000	0%	Non commerciale (<i>corrispettivo = costi</i>)
3. Turismo culturale (lett. k)	€20.400	€20.000	2% (1°anno)	Non commerciale (<i>surplus ≤ 6%</i>)

CALCOLO DELLA PREVALENZA - ART. 79, CO. 5

Tipologia	Totale proventi
Attività non commerciali	€20.000 (attività 2) + €20.400 (attività 3) = €40.400
Attività commerciali	€21.400 (attività 1)
Risultato	Ente del Terzo settore di natura non commerciale

3.4 SPECIFICI PROVENTI CHE SI CONSIDERANO NON IMPONIBILI PER GLI ETS NON COMMERCIALI

Per le Pro Loco APS che si qualificano come enti fiscalmente non commerciali nei termini sopra descritti, **non** concorrono alla formazione del reddito (art. 79, comma 4, CTS):

- i fondi pervenuti a seguito di **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
- i **contributi e gli apporti erogati dalle PA (i.e. amministrazioni pubbliche nazionali e straniere, Unione europea e altri organismi pubblici di diritto internazionale)**, per lo svolgimento, anche convenzionato o in regime di accreditamento, delle attività di interesse generale (di cui ai commi 2 e 3 del medesimo art. 79).

Con specifico riferimento ai contributi pubblici percepiti, l'Agenzia delle entrate ha precisato che la disposizione di cui all'art. 79, comma 4, del CTS si pone in continuità con l'art. 143, comma 3, lett. b) del TUIR e presuppone il seguente percorso logico (§ 2.2.6 della Circolare n. 1/E/2026):

1. l'ETS deve, in via preliminare, effettuare il test di commercialità delle attività di interesse generale ai sensi dei commi 2e 2 -bis del CTS, secondo i criteri sopra illustrati;
2. successivamente, l'ETS deve determinare la sua natura fiscale complessiva secondo i criteri dell'art. 79, comma 5 e seguenti, del CTS;
3. se, all'esito di tale ultimo *test*, l'ETS si qualifica come soggettivamente non commerciale, **la non imponibilità riguarderà tutti i contributi pubblici percepiti, ivi inclusi quelli considerati come "corrispettivi" nei due test precedenti**, purché siano rispettate tutte le ulteriori condizioni previste dalla norma (provenienza da amministrazioni pubbliche e destinazione ad attività di interesse generale di cui all'art. 5 del CTS).

Voce di entrata	Importo	Natura giuridico-tributaria	Inclusa nel raffronto tra entrate commerciali e non commerciali?	Note
Ricavi da attività culturale (lett. d) – surplus 7%	€21.400	Commerciale	Sì (ricavi da attività commerciale)	Superata soglia del 6% (art. 79, co. 2-bis)
Ricavi da valorizzazione culturale (lett. f) – costi = ricavi	€20.000	Non commerciale	Sì (ricavi da attività non commerciale)	Corrispettivo = costi (art. 79, co. 2)
Ricavi da turismo culturale (lett. k) – surplus 2%, 1° anno	€20.400	Non commerciale	Sì (ricavi da attività non commerciale)	Entro soglia + 1° anno (art. 79, co. 2-bis)
Sponsorizzazione (se conforme a art. 6 CTS e entro i limiti del DM 107/2021)	€10.000	Commerciale per natura	No	Esclusa dal computo per il comma 5-bis
Contributo comunale per progetto culturale	€10.000	Non commerciale	Sì (entrata non commerciale)	Contributo istituzionale non sinallagmatico
Erogazione liberale da privato	€5.000	Non commerciale	Sì (entrata non commerciale)	Liberalità (comma 5-bis)
Quote associative	€5.000	Non commerciale	Sì (entrata non commerciale)	Entrata istituzionale (comma 5-bis)

VERIFICA DELLA PREVALENZA – ART. 79, CO. 5 BIS	
Tipologia	Totale proventi
Attività/entrate non commerciali	€20.000 + €20.400 + €10.000 + €5.000 + €5.000 = €60.400
Attività commerciali	€21.400
Entrate escluse ex lege	€10.000 (sponsorizzazioni)
Risultato	Ente del Terzo settore di natura non commerciale

4. IL REGIME FISCALE DELLE APS

Le Pro Loco iscritte nella sezione APS del RUNTS, in aggiunta alle previsioni agevolative sopra illustrate, sono destinatarie ai fini delle imposte dirette di ulteriori misure di vantaggio. Trattasi, in particolare, della:

- Non commercialità, ai fini IRES, delle attività svolte **in diretta attuazione degli scopi istituzionali** effettuate **verso pagamento di corrispettivi specifici** nei confronti degli **iscritti, dei propri associati (persone fisiche o giuridiche) e dei familiari conviventi** degli stessi, di altre APS 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 (art. 85, comma 1 del CTS);
- Non commercialità IRES delle **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 (art. 85, comma 2 del CTS);
- Non commercialità IRES della **somministrazione di alimenti o bevande**, anche se effettuata a fronte del pagamento di corrispettivi specifici, da APS ricomprese tra gli enti le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno (es. UNPLI APS) siano presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale da bar e esercizi similari, 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 (art. 85, comma 4 del CTS);

- Non commercialità IRES della **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 (art. 85, comma 6 del CTS);
- **Esenzione dei redditi di provenienza immobiliare** destinati ad attività non commerciali (art. 85, comma 7 del CTS, cfr. paragrafo 4.1).

4.1 REGIME DI ESENZIONE IRES PER I REDDITI IMMOBILIARI DELLE APS

Con specifico riferimento alle APS, l'art. 85 comma 7 del CTS prevede una specifica ipotesi di **esenzione ai fini IRES** per i **redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività istituzionali con modalità non commerciali**.

L'art. 26 del D.L. 73/2022 (conv. con modificazioni dalla L. 122/2022), ha modificato il testo originario dell'art. 85, comma 7, al fine di precisare che il requisito della destinazione all'attività istituzionale con modalità non commerciali si riferisce al reddito, e non all'immobile in sé. Pertanto, possono fruire dell'esenzione, a determinate condizioni, anche i redditi da locazione, purché destinati al finanziamento delle attività di interesse generale svolte con modalità non commerciali.

Sul punto, nella Risoluzione n.75 del 21 dicembre 2023, l'Agenzia delle entrate ha precisato che possono rientrare nell'esenzione i redditi derivanti dalla gestione degli immobili, inclusi quelli in locazione, a condizione che gli immobili siano posseduti al mero scopo di trarne redditi di natura fondiaria, destinati al sostegno delle finalità istituzionali proprie dell'ente e, non sia comunque configurabile, nell'attività di gestione immobiliare, un'attività organizzata in forma d'impresa.

Pertanto, l'esenzione IRES di cui all'art. 85, comma 7 del CTS si applica a condizione che **ricorrano, cumulativamente, due condizioni**:

- che la gestione degli immobili **non** sia effettuata con **modalità tali da configurare una gestione organizzata in forma d'impresa;**
- che i "redditi" derivanti dagli immobili stessi siano **destinati** dall'Associazione Pro Loco APS allo **svolgimento di attività avente carattere non commerciale.**

Per escludere lo svolgimento di un'attività organizzata in forma d'impresa occorre verificare, caso per caso, che l'ente non stia operando sul mercato attraverso l'impiego strutture e mezzi organizzati a tale scopo. Tenuto conto delle indicazioni fornite, pur con riferimento alla diversa agevolazione di cui all'art. 6 del d.P.R. 601/1973, dalla Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 35/E del 28 dicembre 2023, potrebbero costituire indici sintomatici di una gestione imprenditoriale, ad esempio, la presenza di una pluralità di immobili concessi in locazione per brevi periodi di tempo, pubblicizzando gli annunci relativi alla locazione dei propri immobili anche attraverso portali telematici, nonché la fornitura di servizi accessori (quali fornitura di pasti, auto, guide turistiche o altri servizi collaterali), secondo modalità gestionali che implicino l'adozione di un modello organizzato. Quanto al requisito della destinazione allo svolgimento di attività con modalità non commerciali, vengono in rilievo le disposizioni dell'art. 79, commi 2 e 2-bis del CTS, che definiscono i criteri di qualificazione dell'attività di interesse generale con modalità non commerciale.

5. I NUOVI REGIMI FORFETARI (artt. 80 e 86 del CTS)

A decorrere dal 1° gennaio 2026 per le Associazioni Pro Loco APS viene meno definitivamente la possibilità di optare per il regime forfetario opzionale IRES e IVA di cui alla Legge 16 dicembre 1991, n. 398. L'entrata in vigore del Titolo X del CTS comporta infatti l'abrogazione dell'art. 9-bis del D.L. 417/1991, ossia di quella disposizione che estende "alle associazioni senza fini di lucro e alle associazioni pro-loco" l'applicazione del regime di cui alla Legge n. 398/1991.

NB. Il regime di cui alla L. 398/1991, a partire dal 2026, resta applicabile esclusivamente dalle associazioni sportive dilettantistiche (ASD) e società sportive dilettantistiche (SSD) che non si iscrivano al RUNTS.

Le nuove disposizioni fiscali del Titolo X del Codice del Terzo settore introducono **due regimi forfetari opzionali**, al fine di agevolare e semplificare la tassazione delle attività commerciali svolte dagli ETS non commerciali, dalle organizzazioni di volontariato e dalle associazioni di promozione sociale.

In particolare, sono previsti:

- un **regime forfetario "speciale" per ODV e APS, valido sia ai fini IRES che ai fini IVA** (art. 86 CTS), riservato alle organizzazioni di volontariato e alle associazioni di promozione sociale (e dunque alle Associazioni Pro Loco APS) con ricavi commerciali **entro gli € 85.000 annui**;
- un **regime forfetario "generale" per gli ETS non commerciali** (art. 80 CTS), valido ai soli fini IRES e applicabile da qualsiasi ETS che si qualifichi come "non commerciale" in base al test di cui all'art. 79, comma 5 CTS.

5.1 IL REGIME FORFETARIO "SPECIALE" PER ODV E APS (ART. 86 DEL CTS)

L'art. 86 del CTS prevede un **regime forfetario opzionale** ai fini delle imposte dirette (commi da 1 a 6) e IVA (commi da 7 a 16) per la tassazione delle **attività commerciali** (AIG svolte con modalità commerciali e attività diverse) svolte dalle ODV e dalle APS che abbiano ricavi commerciali non superiori a 85.000 €. Il regime in questione può essere opzionato indipendentemente dal fatto che l'ODV o l'APS si qualifichi, ai fini fiscali, come ente del Terzo settore di natura commerciale o non commerciale.

In particolare, per accedere al regime di cui all'art. 86 del CTS la Pro Loco APS deve aver percepito, nel periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione per il regime forfettario in esame, **ricavi commerciali non superiori a 85.000,00 €.**

Per questo primo anno di applicazione (anno 2026), come chiarito anche dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 1/E, è possibile accedere al regime forfettario di cui all'art. 86 del CTS indipendentemente dal volume di entrate di natura commerciale conseguite nel 2025, nel presupposto che la Pro Loco APS **preveda di conseguire nel 2026 ricavi commerciali non superiori al limite degli 85.000 euro.**

Per le Pro Loco APS che optano per il citato regime forfettario, il reddito d'impresa è determinato applicando all'ammontare dei ricavi commerciali un **coefficiente di redditività del 3% (al pari della L. 398/91)**. Sul reddito così determinato è applicata l'aliquota IRES ordinaria del 24%.

Esempio applicativo – Regime forfettario art. 86 CTS (Pro Loco APS)

Voce	Valore
Proventi da attività commerciali	€ 50.000,00
Coefficiente di redditività	3%
Base imponibile ai fini IRES	€ 1.500,00
Aliquota IRES ordinaria	24%
Imposta dovuta	€ 360,00

Ai fini IVA, per le Pro Loco APS che optino per il regime forfettario dell'art. 86 del CTS, è previsto un **regime di semplificazione e franchigia IVA** ispirato a quello previsto per il «regime forfettario» delle persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni (art. 1, commi 54 e seguenti della L. 190/2014) e che si distingue dal regime ordinario come segue.

Regime forfetario (ART. 86 CTS)	Regime ordinario
<p>Determinazione forfetaria del reddito (con applicazione del coefficiente di redditività del 3% per APS; 1 % per ODV)</p>	<p>Determinazione del reddito in maniera analitica, quale differenza tra i componenti positivi e negativi di reddito, secondo le regole del TUIR.</p>
<p>Semplificazioni IVA analoghe a quelle previste per il «regime forfetario» delle persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni (art. 1, co. 54 e ss. L. 190/2014). In particolare, l'APS (o ODV) che opta per il regime forfetario:</p> <ul style="list-style-type: none"> - sulle operazioni attive, non addebita al committente l'IVA in via di rivalsa. Di conseguenza, non esercita il diritto alla detrazione IVA sui relativi acquisti. - esonero dai versamenti IVA dai relativi adempimenti (comunicazioni LIPE, tenuta dei registri IVA, dichiarazione IVA annuale), ad eccezione degli obblighi di numerazione e di conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali e di conservazione dei relativi documenti. <p>Resta fermo, per le operazioni in cui l'ente è debitore d'imposta (reverse charge), l'obbligo di</p>	<p>Applicazione IVA:</p> <ul style="list-style-type: none"> - addebito dell'IVA in rivalsa sulle fatture emesse ed esercizio del diritto alla detrazione IVA sui relativi acquisti. - effettuazione delle liquidazioni periodiche dell'imposta e relativi versamenti. - Obbligo di presentazione della dichiarazione annuale IVA

emettere o integrare la fattura, e a versare la relativa imposta entro il 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.	
Esonero dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili	Obbligo di registrazione e tenuta delle scritture contabili
Esonero dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi, memorizzazione elettronica e trasmissione telematica	Obbligo di certificazione dei corrispettivi, memorizzazione elettronica e trasmissione telematica

5.2 PROFILI APPLICATIVI DEL REGIME FORFETARIO - ART. 86 CTS: FAQ. e orientamenti di prassi

- **Cosa si intende per ricavi commerciali? Quali sono, in particolare, le tipologie di proventi che rilevano nel plafond degli 85.000 €?**

Per “**ricavi commerciali**” (che sono assoggettati a tassazione forfetaria, purché nell'anno precedente non sia superata la soglia di 85.000 €) si intendono **entrate derivanti dall'esercizio di attività commerciali**, e quindi:

- ricavi derivanti dallo svolgimento di **AIG commerciali**, ossia attività di interesse generale che in base al test dei commi 2 e 2-bis dell'art. 79 si qualificano come “commerciali”;
- **attività diverse** di cui all'art. 6 CTS svolte in forma d'impresa;
- eventuali **corrispettivi da raccolta fondi**, se effettuata in forma corrispettiva e in via **continuativa** (ad esempio, raccolta fondi effettuata mediante vendita continuativi di beni), al di fuori delle ipotesi in cui i proventi delle raccolte fondi sono esclusi da tassazione (art. 79, co. 4 CTS). Si ricorda che per le APS non sono attività commerciali quelle di cui all'art. 85, comma 1, 2, 4 e 6 del CTS.

NB. **Non** concorrono al plafond degli 85.000 euro quelle entrate derivanti da attività svolte dalla Pro Loco che, in base ai criteri dell'art. 79 del CTS, si qualificano fiscalmente come non commerciali (es. attività d'interesse generale rese in termini di pareggio costi effettivi-corrispettivi o con un margine di ricavi non superiore al 6% per non più di 3

periodi d'imposta consecutivi). Nello stesso senso, **non** concorrono al plafond degli 85.000 euro i corrispettivi specifici derivanti alla Pro Loco APS da parte dei propri associati per lo svolgimento di attività in conformità ai propri fini istituzionali, trattandosi di tipologie di entrate espressamente destinate di ipotesi decommercializzazione ai fini IRES (art. 85, comma 1 CTS),

- Inoltre, come chiarito anche dall'Agenzia delle Entrate, **non rientrano nel plafond** i proventi derivanti da attività commerciali svolte in modo occasionale, riconducibili tra i redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. i) del TUIR. Ancora, non rientrano nella base imponibile oggetto di forfettizzazione - e devono, dunque, essere assoggettate a tassazione ordinaria - le sopravvenienze attive, i dividendi, gli interessi e i proventi immobiliari (di cui, rispettivamente, agli art. 86, 88, 89 e 90 del TUIR).
- **Come si esercita l'opzione per accedere al regime forfetario dell'art. 86 del CTS?**

Per le Associazioni dotate della qualifica di APS che abbiano già un'attività commerciale rilevante ai fini IVA, l'opzione per il regime forfetario deve essere comunicata con la **dichiarazione dei redditi annuale. Per gli enti di nuova costituzione, o che avviino un'attività commerciale rilevante ai fini IVA**, l'opzione è comunicata con la dichiarazione di inizio attività. L'opzione è vincolante per **almeno un triennio**.

- **(Segue) Come si calcola il plafond degli 85.000 €?**

Per la verifica del *plafond* - come chiarito anche dall'Agenzia delle Entrate - occorre distinguere in base al regime contabile adottato dall'ETS:

- se l'ente è in regime di contabilità ordinaria, i ricavi commerciali imputabili all'anno di riferimento saranno calcolati applicando il principio di competenza.
- se l'ETS applica una contabilità semplificata per cassa, i ricavi commerciali saranno computati, ai fini della verifica del plafond, secondo il principio di cassa.

La verifica del superamento del plafond va effettuata sull'anno precedente a quello in cui dovrebbe essere materialmente esercitata l'opzione.

Per gli ETS di nuova costituzione, o per quelli finora sprovvisti di partita IVA che avviino un'attività commerciale rilevante ai fini IVA, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, l'opzione per il regime dell'art. 86 CTS può essere esercitata qualora si ritenga

di conseguire, per la nuova attività, ricavi commerciali non superiori a 85.000 €. In caso di attività avviata in corso d'anno, la soglia di 85.000 € deve essere raggiunta all'anno.

- **Nel passaggio dal regime di cui alla L. 398/1991 a quello dell'art. 86 del CTS, la Pro Loco APS sarà obbligata alla certificazione dei corrispettivi, memorizzazione elettronica e trasmissione telematica (c.d. obbligo di tenuta del Registratore di cassa)?**

No, alla luce delle novità dell'art. 4 del DLG 186/2025, per le APS (e ODV) che optano per il regime forfetario di cui all'art. 86 del CTS resta fermo l'esonero dalla certificazione dei corrispettivi, memorizzazione elettronica e trasmissione telematica.

- **Quali sono gli effetti derivanti alla Pro Loco APS in caso di superamento, nell'anno, nel plafond di 85.000 €?**

In caso di superamento del plafond di 85.000 €, il regime forfetario (e relative semplificazioni fiscali e contabili) cessa di trovare applicazione **a partire dal periodo d'imposta successivo a quello di superamento** (es. a partire dal 1° gennaio 2027 per l'APS che opta per il regime forfetario e che ha esercizio coincidente con l'anno solare).

Il passaggio dal regime forfetario al regime ordinario di tassazione comporta l'applicazione di specifiche regole di coordinamento per evitare salti o duplicazioni d'imposta (cfr. art. 86, co. 15 CTS) secondo i seguenti principi:

- **Ricavi:** I ricavi che hanno già concorso alla formazione del reddito secondo il principio di cassa del regime forfetario non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi, anche se di competenza di tali periodi secondo le regole del regime ordinario. Viceversa, i ricavi di competenza del periodo forfetario ma non ancora incassati (e quindi non tassati) concorreranno a formare il reddito nei periodi d'imposta successivi, al momento dell'incasso.
- **Costi:** I costi sostenuti durante il periodo di applicazione del regime forfetario non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi.
- **Beni strumentali:** In caso di successiva cessione di beni strumentali, sono previste regole specifiche per il calcolo di plusvalenze o minusvalenze. Se il bene è stato acquistato prima dell'ingresso nel regime forfetario, si assume come costo non ammortizzato quello risultante alla fine dell'esercizio precedente

all'ingresso nel regime. Se il bene è stato acquistato durante il regime forfetario, si assume come costo non ammortizzabile il prezzo di acquisto.

- **Rettifica della detrazione IVA:** il passaggio dal regime forfetario al regime ordinario comporta la necessità di effettuare la rettifica della detrazione dell'IVA non detratta su beni e servizi non ancora ceduti o utilizzati al momento del cambio di regime, da operarsi nella dichiarazione IVA del primo anno di applicazione delle regole ordinarie.

5.3 Il regime forfetario “generale” per gli ETS non commerciali (art. 80 CTS)

L'art. 80 del CTS prevede un regime opzionale di tassazione forfetaria per gli ETS che si qualificano come “non commerciali” ai sensi dell'art. 79, comma 5, CTS. A differenza del regime di cui all'art. 86 CTS, riservato solo a ODV e APS entro il limite di ricavi di 85.000 euro, il regime forfetario dell'art. 80 si applica a tutti gli ETS non commerciali **a prescindere dal volume di ricavi.**

In concreto, pertanto, il regime dell'art. 80 CTS può essere valutato da quelle Pro Loco che si qualificano come ETS non commerciali e che abbiano ricavi commerciali superiori a 85.000 € (non potendo quindi accedere al regime forfetario dell'art. 86 del CTS).

In particolare, questo regime consente di applicare ai ricavi derivanti dalle attività svolte con modalità commerciali (siano esse AIG, attività diverse o eventuali attività di raccolta fondi svolte con modalità commerciali) specifici **coefficienti di redditività** variabili a seconda dell'ammontare di ricavi e della tipologia di attività, secondo la tradizionale distinzione tra prestazioni di servizi e altre attività (cfr. tabella)

Tipologie	Scaglioni	Coefficiente
Prestazioni di servizi	Fino a € 130.000	7%
	da € 130.001 a € 300.000	10%
	Oltre € 300.000	17%
Altre attività	Fino a € 130.000	5%
	da € 130.001 a € 300.000	7%

	Oltre € 300.000	14%
--	-----------------	-----

Ai redditi così determinati andranno sommati l'ammontare delle **plusvalenze**, delle **sopravvenienze attive**, dei **dividendi e interessi**, nonché dei **proventi immobiliari** di cui agli artt. 86, 88, 89 e 90 del TUIR. I componenti positivi e negativi relativi ad anni precedenti la cui tassazione o deduzione sia stata rinviata in conformità alle disposizioni del TUIR, parteciperanno per le quote residue alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di efficacia del regime in esame.

Inoltre, le perdite fiscali generatesi nei periodi d'imposta precedenti potranno essere computate in diminuzione dal reddito determinato forfetariamente, in base alle ordinarie norme del TUIR (art. 80, comma 6 del CTS).

Ai fini IVA, le Pro Loco che optano per il regime di cui all'art. 80 sono esclusi dall'applicazione degli studi di settore, dei parametri contabili e degli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA); a differenza del regime dell'art. 86 del CTS, non godono di specifiche semplificazioni ai fini IVA; ai fini IVA la disposizione dell'art. 80 del CTS non prevede, parallelamente, regimi di imposizione forfetaria in materia di imposta sul valore aggiunto, in ordine alla quale si applicano quindi i criteri generali del DPR 633/1972 in relazione alle specifiche attività esercitate.

6. LA DISCIPLINA IVA DAL 2026

La riforma del Terzo settore ha operato un riordino della disciplina tributaria prevista ai fini delle imposte sui redditi mentre **non** ha previsto una parallela disciplina IVA. Ne deriva che, ai fini dell'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto, in relazione alle AIG (art. 5 del CTS), AD (art. 6 del CTS), ARF (art. 7 del CTS), occorre verificare la sussistenza dei presupposti soggettivo, oggettivo e territoriale di cui al DPR 633/1972 (decreto IVA).

In materia di IVA, il CTS non modifica dunque i presupposti generali stabiliti dal citato DPR ma reca un regime forfetario specifico per APS e ODV (cfr. paragrafo 5.1). Tale misura si aggiunge a quanto già applicabile, quantomeno fino al 2036, per gli enti associativi senza scopo di lucro dall'art. 4, comma 4 del DPR 633/1972 (cfr. paragrafo 6.1.).

Sempre sul fronte IVA, si precisa da ultimo che il legislatore del Terzo settore, alla luce delle novità di cui al DLG 186/2025, estende agli ETS – con esclusione delle imprese sociali costituite in forma societaria ai sensi del libro V, titolo V, c.c. (salvo quanto previsto dall'art. 10, n. 15) DPR 633/72) – alcune disposizioni già previste per le ONLUS (cfr. paragrafo 6.2).

6.1 REGIME IVA DELLE PRESTAZIONI RESE NEI CONFRONTI DEI SOCI

Nel DLG 4 dicembre 2025, n. 186 è stata altresì introdotta **una proroga al 1° gennaio 2036** dell'entrata in vigore del regime di esenzione IVA applicabile agli enti associativi non commerciali, ivi incluse le Associazioni Pro loco, sui corrispettivi specifici o contributi supplementari versati da soci, associati, partecipanti e tesserati per lo svolgimento delle attività istituzionali (es. quote di iscrizione ad un corso, somministrazione di alimenti e bevande etc..).

Non si tratta dell'ennesima proroga annuale della disciplina IVA, bensì di una **moratoria decennale** volta a mantenere sospesi gli effetti delle modifiche introdotte dal decreto c.d. "Fisco-lavoro" agli artt. 4 e 10 del decreto IVA, al fine di consentire all'Italia un congruo margine temporale per ideare e adottare soluzioni in linea con le indicazioni dell'Unione europea, nonché stabilizzare il quadro giuridico in ambito IVA rimasto finora sospeso tra discipline transitorie e proroghe annuali.

➤ **Quali sono gli effetti derivanti dalle novità recate dal DLG 186/25?**

Per le Associazioni **Pro Loco APS** resta fermo fino al **31 dicembre 2035** il regime di **esclusione IVA** sui corrispettivi specifici versati da associati, partecipanti o tesserati per lo svolgimento delle proprie attività istituzionali (di cui all'art. 4 comma 4 decreto IVA).

Resta invariato fino alla stessa data anche il regime di **esclusione IVA** per le attività di **somministrazioni di alimenti e bevande** effettuate a soci, associati e partecipanti (non soltanto indigenti), anche verso pagamento di corrispettivi specifici, da bar ed esercizi similari, presso le sedi istituzionali delle Associazioni **Pro Loco APS aderenti a UNPLI APS** quale ente nazionale con finalità assistenziali riconosciuto dal Ministero dell'Interno e sempre che tale attività sia complementare a quella istituzionale.

L'obbligo di apertura della partita IVA e di gestione degli adempimenti connessi (fatturazione, registrazione, dichiarazione) **non scatta dunque in via generalizzata dal 2026**. Restano esonerati gli enti che svolgono esclusivamente attività non commerciali o attività che rientrano nel regime di esclusione IVA sopra illustrato.

OPERAZIONI ESCLUSE DA IVA FINO AL 31.12.2025	OPERAZIONI ESENTI DA IVA DAL 1° GENNAIO 2026
<p>Prestazioni di servizi e cessioni di beni effettuate 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 (incluse le prestazioni rese nei confronti 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) verso pagamento di corrispettivi specifici o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto.</p>	<p>Prestazioni di servizi e cessioni di beni ad esse strettamente connesse effettuate 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 (incluse le prestazioni rese nei confronti 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) verso pagamento di corrispettivi specifici o di contributi supplementari fissati, in conformità dello statuto, in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto.</p>

	<p>Prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica rese da associazioni sportive dilettantistiche alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica ovvero nei confronti di associazioni che svolgono le medesime 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.</p>
<p>Cessione di pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extrascolastica della persona effettuate prevalentemente ai propri associati, nonché le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dai partiti politici rappresentati nelle Assemblee nazionali e regionali.</p>	<p>Cessioni di pubblicazioni delle associazioni sopra elencate effettuate prevalentemente ai propri associati, nonché cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dai partiti politici rappresentati nelle assemblee nazionali e regionali in occasione di manifestazioni propagandistiche dagli enti e organismi di cui al numero 1 (associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extrascolastica della persona) a loro esclusivo profitto.</p>
<p>Somministrazione di alimenti e bevande effettuata a soci, associati e partecipanti, effettuata, anche verso pagamento di corrispettivi specifici, da bar ed esercizi similari, presso le sedi istituzionali delle associazioni di promozione sociale (ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge n. 287 del 1991), le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno e sempre che tale attività sia complementare a quella istituzionale</p>	<p>Somministrazione di alimenti e bevande nei confronti di indigenti da parte delle associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, sempreché tale attività di somministrazione sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività.</p>

Il fatto che le operazioni in commento transiteranno dall'art. 4, comma 4, del d.P.R. 633/1972 (regime di esclusione), all'art. 10 del medesimo decreto (regime di esenzione), **non implica in via automatica che, dal 2036, tutte le attività esercitate diventino esenti IVA.**

Un simile passaggio, infatti, non può verificarsi "di default", ma **richiede una verifica caso per caso** fondata sui principi generali che governano l'imposta sul valore aggiunto.

In particolare, **l'applicabilità dell'IVA postula sempre**, oltre alla sussistenza del presupposto oggettivo (ossia la presenza di una "operazione"), anche **la verifica del c.d. presupposto soggettivo, ossia il fatto che l'ente, nel porre in essere quelle specifiche operazioni, stia agendo in qualità di soggetto passivo d'imposta**, esercitando un'attività economica con **carattere di abitualità e professionalità**.

Ne consegue che, **in assenza di tale condizione, l'operazione resterà estranea dal campo di applicazione del tributo**.

In termini pratici, ciò significa che un'attività esercitata in modo del tutto occasionale, quale può essere, ad esempio, l'organizzazione episodica di un pranzo sociale dietro corrispettivo specifico riservato agli associati, non comporterà l'obbligo di apertura della partita IVA. Diversamente, laddove l'ente svolga in via abituale e organizzata un'attività con richiesta di corrispettivo specifico (ad esempio, l'erogazione sistematica di corsi a pagamento per i propri associati), sarà necessario procedere all'apertura della partita IVA e rispettare i relativi adempimenti, in quanto risulteranno contemporaneamente integrati i presupposti soggettivo e oggettivo di applicazione dell'imposta.

6.2 Le ipotesi di esenzione IVA: novità del DLG 186/2025

Infine, il citato DLG 186/25, in chiave di coordinamento, **ridefinisce l'ambito soggettivo delle ipotesi di esenzione IVA** riferite agli ETS, in coerenza con la normativa unionale e con il necessario superamento dei riferimenti alle ONLUS:

- sono escluse dall'IVA le operazioni di divulgazione pubblicitaria svolte a beneficio delle attività istituzionali degli enti del Terzo settore, incluse le cooperative sociali, con la sola esclusione delle imprese sociali costituite in forma societaria (nuovo articolo 3, comma 3, del decreto IVA);
- viene meno il riferimento alla natura "non commerciale" dell'ETS ai fini dell'accesso all'ipotesi di esenzione di cui all'articolo 10, co. 1, n. 15), del decreto IVA;
- le prestazioni di ricovero e cura (art. 10, n. 19), quelle educative e didattiche (art. 10, n. 20), nonché quelle sociosanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale (art. 10, n. 27-ter) sono esenti dall'IVA se effettuate da enti del Terzo settore, incluse le cooperative sociali, con la sola esclusione delle imprese sociali costituite in forma societaria.

e-IUS
TAX AND LEGAL



UNIONE NAZIONALE
PRO LOCO
D'ITALIA

UNPLI – Unione Nazionale Pro Loco d'Italia
Piazza Flavio Biondo n. 13 – 00153 Roma
Tel. 0699223348 – 0656569836
Mail: segreteria nazionale@unpli.info