



# Arcidiocesi di Milano



# Enti del Terzo Settore

## Aspetti fiscali



## Enti del Terzo Settore – aspetti fiscali

### Sommario

- Definizioni
- Finalità non lucrative per gli ETS
- Le attività degli ETS
- Inquadramento normativo
- La natura fiscale dell'ETS - introduzione
- Attività non commerciali
- Test di NON commercialità
- Natura commerciale e/o non commerciale degli ETS
- I contributi
- I contributi e gli apporti erogati da amministrazioni pubbliche
- Mutamento della qualifica
- Regime forfetario per gli ETS
- Abrogazione della disciplina delle Onlus
- Imprese sociali – cenni
- IVA



## DEFINIZIONI

### ENTI NON COMMERCIALI



Non esiste una definizione giuridica di «ente non commerciale». Con tale espressione si identificano gli enti che esercitano la propria attività in assenza di **scopo di lucro soggettivo**, ossia senza distribuzione di utili (c.d. «enti non profit»). Sono disciplinati dal Libro I c.c. (associazioni, fondazioni e comitati).

### ENTI DEL TERZO SETTORE



Non esiste una definizione giuridica di «ente del Terzo Settore». Si tratta di enti non commerciali che perseguono **finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale**. Il legislatore ha ritenuto tali enti meritevoli di tutela ed ha creato, per loro, un'apposita normativa civilistica e tributaria racchiusa nel Codice del Terzo Settore. Vi rientrano anche le «Imprese Sociali».

### ENTI ECCLESIASTICI



Sono enti propri dell'ordinamento canonico che sorgono e sono regolati dalle norme dell'ordinamento della Chiesa. Sono eretti con un **atto dell'autorità ecclesiastica** e non di un notaio. Il riconoscimento da parte dello Stato avviene attraverso l'iscrizione nel Registro delle Persone Giuridiche curato dalla Prefettura. Sono EECR le Diocesi, le Parrocchie, gli Istituti Religiosi con le relative Case, le Fondazioni canoniche e le Fabbricerie.



## DEFINIZIONI

### Riforma degli enti del Terzo Settore

CODICE DEL TERZO SETTORE (D. LGS. N.117 DEL 2017)

IMPRESA SOCIALE (D. LGS. N. 112 DEL 2017)

CINQUE PER MILLE (D. LGS. N. 111 DEL 2017)

RUNTS (DM 15.9.2020 n. 106 )

CIRCOLARE 1/E DEL 19.02.2026 – AGENZIA DELLE ENTRATE



## Finalità non lucrative per gli ETS

### DIVIETO DI DISTRIBUZIONE DEGLI UTILI



Tale divieto è funzionale:

- al mantenimento della qualifica di ETS;
- alla fruizione delle agevolazioni fiscali.

### Art. 8 CTS

#### Comma 1

Il patrimonio degli ETS (comprensivo di eventuali ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate) deve essere utilizzato per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

#### Comma 2

È vietata la distribuzione, **anche indiretta**, di utili (inclusi avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominati) a:

- ✓ fondatori e associati,
- ✓ lavoratori e collaboratori,
- ✓ amministratori ed altri componenti degli organi sociali (anche nel caso di recesso o di ogni altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto associativo).

#### Comma 3

Individua sostanzialmente alcune fattispecie che costituiscono **«in ogni caso» distribuzione indiretta di utili (presunzione assoluta).**



## Finalità non lucrative per gli ETS

### Art. 8, comma 3 CTS

#### *Presunzione assoluta di distribuzione di utili:*

- divieto di corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di compensi individuali non proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze, o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e alle medesime condizioni;
- divieto di corrispondere a lavoratori subordinati o autonomi, salvo comprovate esigenze legate allo svolgimento delle attività di interesse generale retribuzioni o compensi superiori del 40 per cento rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi per le medesime qualifiche;
- divieto di corrispondere, «*salvo particolari esigenze (da documentare nella relazione di missione)*», a lavoratori autonomi «*compensi superiori al 40% rispetto a quelli stabiliti dai relativi parametri professionali, così come determinati dalla normativa di riferimento*» **(Circolare 1/E del 19.02.2026)**;
- divieto di acquistare, senza valide ragioni economiche, beni o servizi per corrispettivi superiori al valore normale;
- divieto di cedere beni o servizi a condizioni economiche più favorevoli a tutti coloro che sono coinvolti nella gestione dell'ETS, appartenenti all'organizzazione o che la sostengano economicamente (salvo che tali cessioni non costituiscano oggetto dell'attività di interesse generale);
- la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di quattro punti al tasso annuo di riferimento.



## LE ATTIVITA' DEGLI ETS

### *ATTIVITA' DEGLI ETS* *(Artt. 5, 6 e 7 CTS)*

Quali attività può svolgere un ETS?





## LE ATTIVITA' DEGLI ETS

### ***ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE***

L'elenco delle attività di interesse generale è contenuto nell'art. 5 del CTS.

L'elenco deve considerarsi tassativo (dalla lett. a fino alla lett. z) e può essere aggiornato con DPCM.

Si propone una sintesi delle attività di interesse generale contemplate dall'art. 5 del CTS:

- ✓ interventi e servizi sociali e interventi, servizi e prestazioni per l'assistenza delle persone handicappate o con disabilità grave prive del sostegno familiare;
- ✓ interventi e prestazioni sanitarie;
- ✓ prestazioni socio-sanitarie;
- ✓ educazione, istruzione e formazione professionale, nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa;
- ✓ interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio;
- ✓ formazione universitaria e post-universitaria;
- ✓ ricerca scientifica di particolare interesse sociale;
- ✓ organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o 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;
- ✓ attività (indipendentemente da quale ne sia l'oggetto) finalizzate all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone molto svantaggiate indicate nell'art. 2 comma 4 del D. Lgs. 112/2017.



## LE ATTIVITA' DEGLI ETS

### ***ATTIVITA' DIVERSE***

Non viene fornito un elenco di quelle che possono essere considerate «*attività diverse*».

Gli ETS possono esercitare attività diverse da quelle di interesse generale a condizione che:

- l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano;
- tali attività siano secondarie e strumentali rispetto a quelle di interesse generale (art. 6 del D.Lgs. 117/2017).

### **Strumentalità**

Sono strumentali le attività che sono esercitate esclusivamente per supportare, sostenere, promuovere o agevolare il perseguimento delle finalità solidaristiche e di utilità sociale dell'ETS. Si tratta di attività destinate al procacciamento di risorse economiche per il sostentamento dell'Ente e delle attività di interesse generale.

### **Secondarietà**

Il carattere secondario delle attività diverse sussiste quando, in ciascun esercizio, alternativamente, i relativi ricavi non siano superiori:

- al 30% delle **entrate** complessive dell'ente;
- oppure al 66% dei **costi complessivi** dell'ente.



## LE ATTIVITA' DEGLI ETS

### *ATTIVITA' DIVERSE*

#### **Entrate complessive dell'Ente**

La nozione di «*entrate complessive*» è onnicomprensiva.

Si riferisce non solo alle entrate da corrispettivo, cioè i ricavi, ma anche alle altre entrate di ogni genere e natura: le entrate da quote e contributi associativi, da erogazioni liberali e gratuite e da lasciti testamentari, da contributi pubblici, da attività di raccolta fondi, da contributi derivanti dal cinque per mille dell'IRPEF.

#### **Costi complessivi dell'ente**

Sono ricompresi:

- i costi figurativi relativi all'impiego di volontari regolarmente iscritti nel registro dei volontari;
- le erogazioni gratuite di denaro e le cessioni o erogazioni gratuite di beni o servizi, per il loro valore normale;
- 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.



## LE ATTIVITA' DEGLI ETS

### *ATTIVITA' DIVERSE*

#### **Il regime fiscale delle attività diverse**

L'eventuale svolgimento da parte degli ETS delle attività diverse di cui all'articolo 6 del CTS è disciplinato dalle disposizioni contenute nel TUIR (Circolare 1/E del 19.02.2026).

Attività diverse



#### **«attività commerciali»**

Art. 55 TUIR

- esercizio in forma abituale, ancorché non esclusiva di attività di cui al 2195 c.c.;
- per le attività che non rientrano nel 2195 c.c. è richiesto anche il requisito dell'organizzazione in forma di impresa.

Attività diverse



#### **«non commerciali»**

Disciplinate dalle altre norme del TUIR.

Possono dar luogo ad altre fattispecie e categorie reddituali (redditi fondiari, redditi di capitale, redditi diversi).



## LE ATTIVITA' DEGLI ETS

### ***RACCOLTA FONDI (art. 7 CTS)***

Con il termine raccolta fondi, si intende il complesso delle attività ed iniziative poste in essere da un ente del Terzo Settore al fine di finanziare **le proprie attività di interesse generale**, che possono avere anche una natura totalmente gratuita.

L'attività di raccolta fondi costituisce una delle modalità di autofinanziamento degli ETS.

**Le somme ricavate dalla raccolta fondi non possono essere destinate al finanziamento e sostentamento delle attività diverse.**

Tale attività può essere condotta:

- attraverso la richiesta a terzi di lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva;
- oppure anche in forma organizzata e continuativa, anche mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti **nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico**, in conformità a Linee Guida adottate con il DM 9.6.2022.



## LE ATTIVITA' DEGLI ETS

### ***Tecniche di raccolta fondi (DM 9.06.2022)***

- ***Direct mail:*** qualsiasi tipo di comunicazione diffuso per via postale, tra cui lettere personalizzate, materiali promozionali (per esempio dépliant, brochure, flyer-volantino)
- ***Telemarketing***
- ***Face-to-face:*** una tecnica di raccolta fondi per acquisire donatori regolari ovvero persone che hanno deciso di donare tramite domiciliazione bancaria/postale o carta di credito. Avviene attraverso il contatto diretto tra operatore (dialogatore) e potenziale donatore.
- ***Raccolta fondi attraverso gli eventi***
- ***Merchandising***
- ***Salvadanai:*** vengono collocati in alcuni punti prestabiliti; non prevede la presenza di un operatore nel luogo in cui sono collocati i salvadanai. Occorre porre in essere i seguenti adempimenti: a) predisporre l'elenco dei luoghi di esposizione dei salvadanai; b) predisporre un calendario della raccolta; c) sigillare con cura i contenitori salvadanai attribuendo ad essi un numero progressivo e riportando gli estremi dell'ETS che effettua la raccolta, e la finalità; d) aprire i contenitori in una data stabilita e redigere contestualmente il verbale di versamento in cassa del contenuto.
- ***Raccolta fondi dalle imprese for profit:*** le modalità di collaborazione possono essere molteplici: erogazioni liberali, donazione di beni e servizi, donazione di tempo da parte dei dipendenti dell'azienda, payroll giving, eventi e raccolta verso i clienti.
- ***Raccolta fondi per attività di sostegno a distanza***
- ***Lasciti testamentari***
- ***Raccolta fondi attraverso numerazioni solidali***
- ***Donazioni on line***



## LE ATTIVITA' DEGLI ETS

### Il regime fiscale delle raccolte fondi

#### Art. 79, comma 4) del CTS

Non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito degli enti del Terzo Settore **di natura non commerciale**:

- 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.

Per poter essere decommercializzate, le raccolte fondi devono rispettare i seguenti criteri:

- devono essere occasionali;
- i beni e i servizi offerti devono essere di modico valore;
- devono essere collegate a celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
- devono essere rispettati tutti gli obblighi di pubblicità e trasparenza.

Si tratta di una norma che riproduce il contenuto dell'art. 143 TUIR.

Al fine di tutelare la fede pubblica, che connota le erogazioni effettuate in occasione delle raccolte fondi, è prevista anche per gli ETS una rigorosa rendicontazione delle attività di raccolta (Cfr. art. 87, comma 6 del CTS e DM 9.06.2022).



## LE ATTIVITA' DEGLI ETS

### **Il regime fiscale delle raccolte fondi**

#### **ETS «non commerciale»**

Le raccolte fondi che non sottendono alcun rapporto sinallagmatico (e che, quindi non, prevedono la cessione di beni o di servizi di modico valore) devono considerarsi non commerciali indipendentemente dalla frequenza.

Ci si riferisce alle raccolte fondi realizzate mediante lasciti, eredità, donazioni, offerte, ecc.

Le raccolte fondi realizzate mediante cessione di beni e servizi di modico valore sono considerate «non commerciali» solo se di natura occasionale.

In caso di raccolte fondi continuative, le relative entrate devono essere assoggettate a reddito di impresa.

Ci si riferisce, per esempio, ai mercatini solidali, ecc.

#### **ETS «commerciale»**

Le entrate relative a tutte le tipologie di raccolta fondi (sia quelle che non sottendono un rapporto sinallagmatico, sia quelle che, invece, prevedono la cessione di beni e servizi) sono da considerarsi produttive di reddito di impresa.



## Inquadramento normativo

D. Lgs. n. 117 3.7.2017 **Codice del Terzo Settore (CTS)**



**Titolo X CTS**  
Regime fiscale  
ETS



**Artt. da 79 a 89**  
CTS

*Se compatibili*



**Titolo II del TUIR**  
Imposta sul reddito delle società

Il D. Lgs. del 3.7.2017 n. 117, che ha introdotto il **Codice del Terzo Settore (CTS)**, ha operato il riordino e la revisione organica della disciplina relativa agli enti del Terzo Settore, includendo anche la materia tributaria.

In particolare, gli aspetti fiscali sono trattati nel Titolo X del Codice del Terzo Settore che introduce norme in materia di imposte dirette, indirette, detrazioni, ecc.

Le norme del Titolo II del TUIR in materia di IRES (artt. 72 - 161 del TUIR), tra cui quelle relative agli enti non commerciali, si applicano se e in quanto compatibili con il Codice del Terzo Settore.



## Inquadramento normativo

D. Lgs. n. 117 3.7.2017 **Codice del Terzo Settore (CTS)**



**Titolo X**  
CTS



**Artt. da 79 a 89**  
CTS

### **ENTRATA IN VIGORE DEL *TITOLO X* CTS:**

L'art. 104, comma 2 del CTS (così come modificato dal D.L. n. 84/2025) stabilisce che le norme del Titolo X si applicano agli enti iscritti nel *Registro Unico Nazionale del Terzo Settore* (RUNTS) a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025.

L'efficacia del Titolo X (eccetto che per alcune norme specificatamente individuate) era stata subordinata all'autorizzazione della Commissione europea previa verifica della compatibilità di tali norme alla disciplina degli aiuti di stato.

In data 7/03/2025 è stata ricevuta una «*comfort letter*» dalla Direzione generale Concorrenza della Commissione europea nella quale si affermava che le misure introdotte dal CTS non costituivano aiuti di stato.

Le disposizioni del Titolo X non si applicano alle imprese sociali (art. 79, comma 1).



## Inquadramento normativo

*Se compatibili*



**Titolo II del TUIR**  
Imposta sul reddito delle società

Gli enti del Terzo Settore dovranno determinare la base imponibile secondo le disposizioni del TUIR.

### **ETS «commerciale»**

Tutti i redditi prodotti dall'ente saranno considerati redditi di impresa (principio di attrazione al reddito d'impresa di tutte le tipologie reddituali prodotte).

### **ETS «non commerciale»**

La base imponibile, in questo caso, sarà data dalla somma delle seguenti categorie reddituali:

- redditi fondiari;
- redditi di capitale;
- redditi di impresa;
- redditi diversi.



## Inquadramento normativo

### **Art. 89 CTS – Coordinamento normativo**

La suddetta norma elenca in dettaglio le norme che risultano disapplicate a seguito dell'introduzione del CTS.

La tabella che segue propone un raccordo tra «vecchia» e «nuova» disciplina.

NORME DEL TUIR DISAPPLICATE	NORME DEL CTS IN VIGORE
<p><b>Art. 143, comma 3</b> Non concorrono alla formazione del reddito le raccolte pubbliche di fondi aventi natura occasionale (lett. a) e i contributi da amministrazioni pubbliche per lo svolgimento di attività sociali (lett. b).</p>	<p><b>Art. 79, comma 4</b> Non concorrono alla formazione del reddito le raccolte pubbliche di fondi aventi natura occasionale (lett. a) e i contributi da amministrazioni pubbliche per lo svolgimento di <b>attività di interesse generale</b> (lett. b).</p>
<p><b>Art. 144, commi 2, 5 e 6</b> In caso di svolgimento di attività commerciale: - obbligo di contabilità separata; - beni relativi all'impresa indicati nel libro cespiti o nel libro degli inventari.</p>	<p><b>Art. 87</b> Disciplina in modo ampio e articolato gli obblighi inerenti la tenuta e conservazione delle scritture contabili degli ETS, arricchendo con nuovi adempimenti quanto previsto in precedenza dall'art. 144 TUIR.</p>



## Inquadramento normativo

### NORME DEL TUIR DISAPPLICATE

#### **Art. 145**

Disciplina il regime forfetario per la determinazione del reddito di impresa degli enti non commerciali (anche non associativi) ammessi alla contabilità semplificata.

#### **Art. 148**

Questa disposizione prevede, per enti di tipo associativo, particolari agevolazioni e un regime di vantaggio per le attività rese all'interno della vita associativa.

#### **Art. 149**

Disciplina la perdita della qualifica di ente non commerciale sulla base del criterio della prevalenza.

### NORME DEL CTS IN VIGORE

#### **Art. 80**

Disciplina il regime forfetario per la determinazione del reddito di impresa degli ETS non commerciali, ma rispetto all'art. 145 del TUIR, utilizza soglie e coefficienti diversi e ne estende l'ambito soggettivo di applicazione.

Sono previste diverse norme agevolative:

**Art. 84)** OdV ed Enti filantropici

**Art. 85)** ApS e Società di mutuo soccorso

**Art. 86)** Regime forfetario per le attività commerciali svolte da ApS e OdV.

#### **Art. 79, comma 5, 5 bis) e 5 ter)**

Disciplina la perdita della qualifica di ente non commerciale sulla base del criterio della prevalenza, ma, ai fini della prevalenza, utilizza criteri diversi da quelli previsti dall'art. 149 del TUIR.



## Inquadramento normativo

### ***Ulteriori norme superate dal CTS***

- la presentazione del modello EAS a cui rimangono obbligati gli enti non commerciali associativi "non ETS" che fruiscono delle agevolazioni fiscali di cui all'art. 148 del TUIR e all'art. 4 del DPR 633/72, compresi quelli che si limitano a riscuotere le quote associative o i contributi versati dagli associati (art. 94, comma 4 del D.Lgs. 117/2017);
- il regime previsto dalla L. 398/91 che è applicabile, dal 1° gennaio 2026, esclusivamente alle associazioni sportive dilettantistiche (ASD) e alle società sportive dilettantistiche (SSD) non iscritte al RUNTS;
- **la riduzione alla metà dell'aliquota IRES (dal 24% al 12%) ex art. 6 del DPR 601/73.**

Ai sensi dell'art. 89, comma 5 del CTS, l'aliquota agevolata (12%):

- non si applica agli enti del Terzo Settore iscritti al RUNTS;
- rimane utilizzabile dagli enti religiosi civilmente riconosciuti iscritti nel RUNTS limitatamente alle attività che non rientrano nel ramo ETS.



## Inquadramento normativo

### Che destino per l'aliquota IRES dimezzata?

#### **Art. 1 della L. 30.12.2018 n. 145**

*(così come modificata dall'art. 1, comma 8 bis, lett. b), DL 14.12.2018 n. 135).*

**Comma 51)** L'articolo 6 del decreto del DPR 601/1973 è abrogato.

**Comma 52)** La disposizione di cui al comma 51 si applica a decorrere dal periodo d'imposta di prima applicazione del regime agevolativo di cui al comma 52 bis.

**Comma 52 bis)** Con successivi provvedimenti legislativi saranno individuate misure di favore, compatibili con il diritto dell'Unione europea, nei confronti dei soggetti che svolgono con modalità non commerciali attività che realizzano finalità sociali nel rispetto dei principi di solidarietà e sussidiarietà. È assicurato il necessario coordinamento con le disposizioni del Codice del Terzo Settore, di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117.

Il testo normativo sembrerebbe suggerire che le future misure di favore saranno destinate soltanto alle attività non commerciali.

Tali provvedimenti legislativi non sono stati ancora emanati.



## La natura fiscale dell'ETS - introduzione

Gli enti del Terzo Settore possono avere una «natura non commerciale», oppure «commerciale», in relazione alle modalità di svolgimento delle attività statutarie.

Per l'individuazione degli enti di «natura commerciale» occorre compiere alcune valutazioni:

### 1° LIVELLO



Valutazione in ordine alla commercialità delle attività di interesse generale.

Occorre domandarsi se le singole attività di interesse generale sono da considerarsi commerciali o non commerciali.

Art. 79, comma 2, 2 bis e 3 del CTS

### 2° LIVELLO



Valutazione in ordine alla commercialità dell'ente.

Occorre domandarsi se tutte le attività commerciali svolte dall'ETS (attività di interesse generale commerciali e attività diverse) determinino la perdita della qualifica di «ETS non commerciale».

Art. 79, comma 5 e 5 ter del CTS



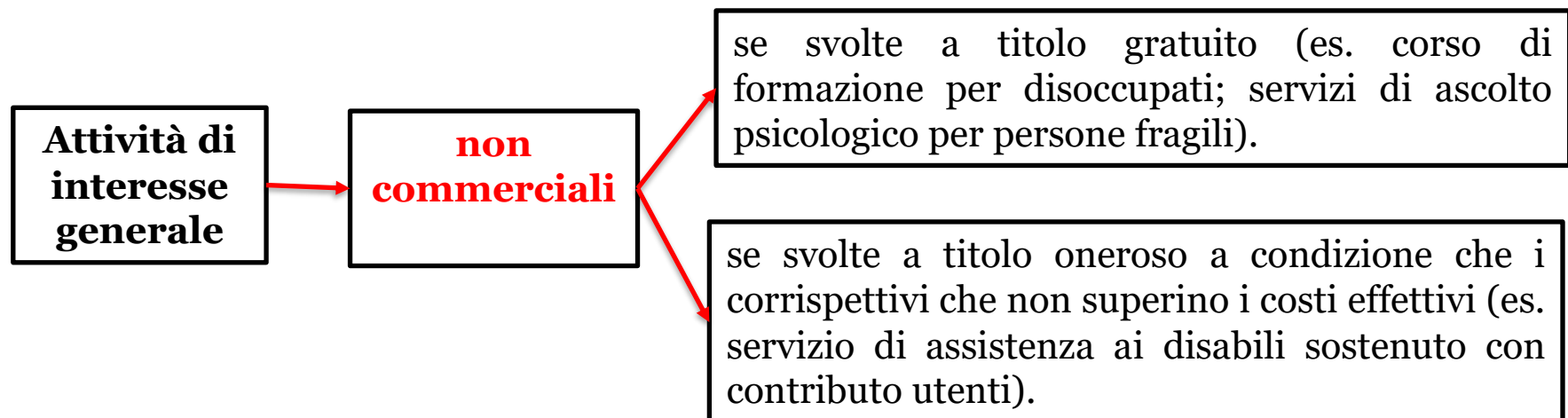
## Attività non commerciali

L'art. 79 del CTS, tra le altre cose, individua i criteri di «decommercializzazione» delle attività di interesse generale: cioè i parametri secondo cui le singole attività di interesse generale svolte dall'ente (art. 5 del CTS) non assumono carattere commerciale.

Art. 79, comma 1

Le attività di interesse generale ex art. 5 del CTS, ivi incluse quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le Amministrazioni Pubbliche, si considerano di natura non commerciale:

*«quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi».*





## Test di non commercialità

**Test di NON commercialità**

Corrispettivi < costi effettivi

**Corrispettivi**

Ai fini della determinazione dei corrispettivi si tiene conto anche dei contributi corrisposti da enti pubblici, salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento (es. ticket sanitari).

I contributi da utilizzare per l'applicazione del test di non commercialità sono quelli aventi natura corrispettiva.

**Costi effettivi**

Si determinano computando, oltre ai costi diretti, tutti quelli imputabili alle attività di interesse generale e, tra questi, i costi indiretti e generali, ivi compresi quelli finanziari e tributari e generali. Nella nozione di costi effettivi non vi rientrano i costi figurativi (es. volontari). Sul punto Circolare 1/E del 19.02.2026.

Dobbiamo chiederci:

- Cosa si intende per corrispettivi e costi effettivi?
- Come si applica il test in presenza di più attività di interesse generale?
- Cosa succede in presenza di costi promiscui?



## Test di non commercialità

### Regola generale:

In caso di svolgimento di più attività di interesse generale, esse dovranno essere considerate:

- ✓ **globalmente** (se presentano caratteristiche omogenee sotto il profilo strutturale e funzionale in ragione di elementi oggettivi);
- ✓ **singolarmente** (qualora le attività risultino disomogenee).

### Indici di omogeneità

- presenza di entrate e costi promiscui;
- utilizzo di locali o risorse comuni;
- impiego di personale condiviso;
- sussistenza di un collegamento funzionale che renda unitario lo svolgimento delle attività stesse.

### Indici di disomogeneità

- appartenenza delle attività a diverse sezioni del codice ATECO rappresentative dei macrosettori economici;
- tenuta di contabilità separata tra le diverse attività.

### Eccezione:

Enti di minori dimensioni (ricavi/entrate < € 300.000) possono considerare le attività di interesse generale eventualmente svolte come un'unica attività.



## Test di non commercialità

### **Criteria di imputazione dei costi promiscui**

I costi promiscui sono i costi riferiti allo svolgimento di attività di interesse generale e/o attività diverse, e/o attività di raccolta fondi.

Il problema dei costi promiscui si pone:

- in caso di attività di interesse generale considerate singolarmente (per suddividere i costi promiscui all'interno di ciascun settore di attività);
- in caso di attività di interesse generale considerate globalmente (o unica attività di interesse generale) in presenza anche di attività diverse e/o raccolta fondi.

I criteri proposti dall'Agenzia delle Entrate (Circolare 1/E del 19.02.2026 par.2.2.1) per la ripartizione dei costi promiscui sono:

Ricavi da attività di interesse generale (attività diverse e/o raccolta fondi)

---

Ricavi da attività di interesse generale + da attività diverse e/o raccolta fondi  
alle quali il costo promiscuo fa riferimento



## Test di non commercialità

### **Ramo ETS degli enti ecclesiastici – costi promiscui?**

Vi possono essere dei costi promiscui imputabili in parte all'attività istituzionale dell'Ente (non ricompresa nel ramo ETS) e in parte all'attività di interesse generale svolta nel ramo ETS.

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate non affronta questa particolare circostanza.

Suggeriamo di ridurre al minimo la presenza di questi costi per evitare contestazioni con l'Agenzia delle Entrate il cui esito potrebbe avere delle ripercussioni sul test di commercialità.

Sul punto, si auspicano urgenti e tempestivi chiarimenti per gli enti ecclesiastici che costituiscono il ramo.



## Test di non commercialità

**Margine di tolleranza**  
**(art. 79, comma 2 bis )**



*Le attività di interesse generale si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 6 per cento i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre tre periodi d'imposta consecutivi.*

### **Scostamento entro il 6%**

L'Ente:

- continua ad essere un ente del Terzo Settore (quindi non perde la qualifica di ETS);
- l'attività di interesse generale che non ha superato il «test» per tre periodi di imposta **consecutivi** viene qualificata come commerciale.

Nel periodo di prima applicazione, il triennio decorrerà dal primo periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025.

### **Scostamento superiore al 6%**

L'Ente:

- continua ad essere un ente del Terzo Settore (quindi non perde la qualifica di ETS);
- l'attività di interesse generale che presenta un avanzo superiore al 6% viene qualificata come commerciale a decorrere dal periodo di imposta nel corso del quale si verifica tale scostamento.



## Test di non commercialità

### Esempi proposti dall'Agenzia delle Entrate (Circolare 1/E del 2026)

#### Esempio 1

Anno	Ricavi	Costi	% di eccedenza ricavi sui costi	Natura attività
t1	101.000,00	100.000,00	1,00%	Non commerciale
t2	102.000,00	100.000,00	2,00%	Non commerciale
t3	105.000,00	100.000,00	5,00%	Non commerciale
t4	90.000,00	100.000,00	Negativa	Non Commerciale
t5	102.500,00	100.000,00	2,50%	Non Commerciale
t6	103.000,00	100.000,00	3,00%	Non commerciale

#### Esempio 2

Anno	Ricavi	Costi	% di eccedenza ricavi sui costi	Natura attività
t1	101.000,00	100.000,00	1,00%	Non commerciale
t2	102.000,00	100.000,00	2,00%	Non commerciale
t3	103.000,00	100.000,00	3,00%	Non commerciale
<b>t4</b>	105.000,00	100.000,00	<b>5,00%</b>	<b>Commerciale</b>
t5	102.500,00	100.000,00	2,50%	Commerciale
t6	93.000,00	100.000,00	Negativa	Non commerciale



## Test di non commercialità

### Esempi proposti dall'Agenzia delle Entrate (Circolare 1/E del 2026)

#### Esempio 3

Anno	Ricavi	Costi	% di eccedenza ricavi sui costi	Natura attività
t1	101.000,00	100.000,00	1,00%	Non commerciale
t2	102.000,00	100.000,00	2,00%	Non commerciale
<b>t3</b>	107.000,00	100.000,00	<b>7,00%</b>	<b>Commerciale</b>
t4	93.000,00	100.000,00	Negativa	Non commerciale



## Natura commerciale e/o non commerciale degli ETS

### **Art. 79, comma 5) paragrafo 1 [Enti non commerciali]**

*Si considerano non commerciali gli enti del Terzo Settore di cui al comma 1 che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'articolo 5 in conformità ai criteri indicati nei commi 2 [2 bis] e 3 del presente articolo.*

### **Art. 79, comma 5) paragrafo 2 [Enti commerciali]**

*Indipendentemente dalle previsioni statutarie, gli enti del Terzo Settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di cui all'articolo 5, svolte in forma d'impresa non in conformità ai criteri indicati nei commi 2 [2 bis] e 3 del presente articolo, nonché le attività di cui all'articolo 6, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6, superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali.*

### **Principio:**

**L'ETS assume qualifica di «ente commerciale» se i ricavi da attività commerciali superano le entrate derivanti da attività non commerciali.**



## Natura commerciale e/o non commerciale degli ETS

### ENTRATE COMMERCIALI

- i ricavi da AIG svolte con modalità commerciali;
- i contributi;
- i ricavi da attività diverse svolte con modalità commerciali;
- le sponsorizzazioni (che non rispettano i criteri di cui all'art. 6);
- i proventi da raccolte fondi svolte con continuità o nell'ambito di una AIG commerciale.

Non rilevano i ricavi da attività diverse commerciali svolte occasionalmente, in quanto ai fini della qualificazione, rilevano soltanto le attività svolte in forma di impresa.

Prevalenti



ENTE COMMERCIALE

### ENTRATE NON COMMERCIALI

- i contributi;
- le sovvenzioni;
- le liberalità;
- le quote associative dell'ente;
- i proventi ex art. 84 e 85 del CTS;
- ogni altra entrata assimilabile alle precedenti;
- i proventi e le entrate relativi ad attività di interesse generale svolte con modalità non commerciali;
- i proventi e entrate derivanti da attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale e da attività svolte da ex IPAB (art. 79 comma 3);
- le entrate da raccolta fondi;
- il "valore normale» delle cessioni di beni e prestazioni di servizi afferenti alle attività svolte "con modalità non commerciali".

Prevalenti



ENTE NON COMMERCIALE



## I contributi

### **Test di commercialità delle AIG (corrispettivi < costi effettivi).**

Nella nozione di corrispettivo devono essere inclusi anche gli eventuali apporti economici (da enti pubblici nazionali o internazionali) **aventi natura sinallagmatica**. Sul punto Circolare 1/e del 19.02.2026 par. 2.2.1.

Non rilevano ai fini del suddetto calcolo, i contributi di natura **NON sinallagmatica**.

### **TEST di prevalenza (per la determinazione della natura commerciale/non commerciale dell'ente).**

Rientrano nella categoria delle **entrate NON commerciali**:

- ✓ i contributi, pubblici e privati, **NON aventi natura di corrispettivo** destinati a finanziare attività di interesse generale svolte con modalità NON commerciale;
- ✓ i contributi di **natura corrispettiva** che hanno partecipato allo svolgimento di attività di interesse generale non commerciali.

Rientrano nella categoria delle entrate commerciali:

- ✓ i contributi pubblici e privati, **NON aventi natura di corrispettivo**, destinati a finanziare attività di interesse generale svolte con modalità commerciale;
- ✓ i contributi pubblici di **natura corrispettiva** percepiti nello svolgimento di attività di interesse generale di tipo commerciale.



## I contributi e gli apporti erogati da amministrazioni pubbliche

Art. 79, comma 4 lett. b)

Non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito degli enti del Terzo Settore di natura non commerciale ai sensi del comma 5:

✓ *i contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche per lo svolgimento, anche in regime di accreditamento, delle attività di interesse generale.*



### CIRCOLARE N. 1/E

L'agevolazione, rilevante ai fini IRES, è subordinata alle seguenti condizioni:

- 1) i contributi e gli apporti devono essere erogati da parte di amministrazioni pubbliche<sup>99</sup>;
- 2) detti contributi e apporti devono essere erogati per lo svolgimento, anche convenzionato o in regime di accreditamento<sup>100</sup>, di attività di interesse generale di cui all'articolo 5 del CTS;
- 3) l'ente beneficiario deve qualificarsi come ETS di natura non commerciale, ai sensi dell'art. 79, comma 5, del CTS.



## I contributi e gli apporti erogati da amministrazioni pubbliche

Ai fini dell'applicazione di questa norma agevolativa, occorre preliminarmente:

1. effettuare il test di commercialità delle AIG (corrispettivi < costi effettivi);
2. effettuare il test di prevalenza (per la determinazione della natura commerciale/non commerciale dell'ente).

L'agevolazione, in presenza di tutti i requisiti previsti:

- ✓ si applica soltanto quando l'Ente si qualifica come ETS non commerciale;
- ✓ consiste nella non imponibilità di tutti i contributi sia quelli a fondo perduto, sia quelli aventi natura sinallagmatica (ancorché afferenti ad attività di interesse generale svolte con modalità commerciali).

Nel caso di attività di interesse generale svolte con modalità commerciali, sono considerati deducibili solo i costi inerenti ai ricavi imponibili.

Le spese generali possono essere dedotte secondo un criterio di proporzionalità.

Diversamente, i contributi sono da considerarsi imponibili:

- ✓ quando si riferiscono ad attività diverse «commerciali»;
- ✓ quando l'ETS ha natura commerciale.



## Mutamento della qualifica

Da quando decorre?

### **Art. 79, comma 5 ter)**

Il mutamento della qualifica, da ente di Terzo Settore non commerciale a ente di Terzo Settore commerciale, opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale (**effetti retroattivi**).

Per i due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31.12.2025, il mutamento di qualifica, da ente del Terzo Settore non commerciale a commerciale **o viceversa**, opera a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui avviene il mutamento di qualifica (**Disciplina transitoria**).

### **Esempio:**

Nel periodo di imposta 2027, un ente svolge le AIG superando il limite del 6% previsto dal test di commercialità, allora diviene ETS commerciale dal 1.01.2028.

Nel periodo di imposta 2028, un ente svolge le AIG superando il limite del 6% previsto dal test di commercialità, anche in questo caso diviene ETS commerciale dal 1.01.2028.



## Mutamento della qualifica

Quali adempimenti?

### **Art. 87, comma 7)**

Entro 3 mesi da quando si verificano i presupposti per la perdita della qualifica di ETS non commerciale, l'ente deve porre i seguenti adempimenti:

- tutti i beni facenti parte del patrimonio dell'ente (anche quelli in origine istituzionale) devono essere ricompresi in apposito inventario (art. 15 del DPR 600/1973);
- vi è l'obbligo di tenere le scritture contabili in regime ordinario (artt. 14, 15 e 16 del DPR 600/1973);
- in deroga alla disciplina ordinaria, l'ente dovrà registrare le operazioni comprese tra l'inizio del periodo di imposta ed il momento in cui si perde la qualifica.

### **1. Profilo sostanziale**

Attiene alle modalità impositive. Al 31.12, l'ente che sarà risultato commerciale, dovrà determinare il proprio reddito imponibile secondo quanto stabilito dal TUIR in materia di reddito d'impresa (principio di attrazione al reddito di impresa di tutte le categorie reddituali).

### **2. Profilo degli adempimenti**

Viene assegnato *ex post* un termine di tre mesi per adeguare il comportamento contabile secondo le indicazioni previste dalla norma, in ragione della mutata qualifica in ente commerciale.



## Mutamento della qualifica

Quali effetti?

### **ETS NON commerciale -> ETS commerciale**

L'ente dovrà determinare il proprio reddito in base al principio di attrazione al reddito d'impresa di tutte le tipologie reddituali prodotte.

### **ETS commerciale -> ETS NON commerciale**

#### **Passaggio dei beni dalla sfera commerciale a quella istituzionale.**

Disciplinato dall'art. 79 bis del CTS introdotto dal D. Lgs. 4 dicembre 2025.

Si tratta di una norma agevolativa che disciplina **la sospensione delle plusvalenze** realizzate per destinazione dei beni a finalità diverse dall'esercizio dell'impresa.

plusvalenza derivante dal passaggio dei beni dalla sfera commerciale a quella istituzionale.

**Art. 79 bis  
CTS**

**NON IMPONIBILE SU OPZIONE**

a condizione e fintantoché i beni siano utilizzati dall'ente per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di **finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.**



## Mutamento della qualifica

Quando cessa il regime agevolato della sospensione dalla tassazione?

Il regime agevolato cessa e le plusvalenze concorrono alla formazione del reddito:

1. nel caso di destinazione dei beni per finalità diverse da quelle **civiche, solidaristiche e di utilità sociale**;
2. nel caso di cessione o di risarcimento, la plusvalenza è costituita dalla differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato del bene.

In caso di destinazione a finalità diverse:

VALORE NORMALE – COSTO NON AMMORTIZZATO

**Plusvalenza**

Oppure, in caso di cessione o risarcimento:

CORRISPETTIVO/INDENNIZZO – COSTO NON AMMORTIZZATO

Al netto degli oneri accessori di diretta imputazione.



## Mutamento della qualifica

La plusvalenza, eventualmente determinata, concorre alla formazione del reddito ai sensi dell'art. 86, comma 4 del TUIR (plusvalenze patrimoniali).

**La Legge di bilancio 2026** (art. 1, comma 42 della L. 199/2025) ha modificato l'art. 86, comma 4 del TUIR.

Più precisamente, ha eliminato, per le plusvalenze realizzate dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025 (il 2026, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare), la facoltà di rateizzare la plusvalenza (in 5 anni) a fronte di un periodo di possesso minimo (3 anni), fatte salve alcune eccezioni (aziende e diritti di utilizzo delle prestazioni sportive).

Per effetto di tale modifica, le plusvalenze realizzate ai sensi dell'art. 79 *bis* CTS (che non beneficiano della sospensione) concorreranno alla formazione del reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui si intendono «realizzate».

Per gli enti ecclesiastici, le disposizioni di cui all'art. 79 *bis* si applicheranno esclusivamente ai beni ricompresi nel «patrimonio destinato» e indicati nel regolamento ETS.



## Regime forfetario per gli ETS

### Art. 80 del CTS Regime forfetario

**Base  
imponibile**

% di redditività ai  
ricavi da attività di  
interesse generale



ammontare dei seguenti componenti positivi di reddito:

- ✓ plusvalenze (art. 86 del TUIR);
- ✓ sopravvenienze attive (art. 88 del TUIR);
- ✓ dividendi e interessi (art. 89 del TUIR);
- ✓ proventi immobiliari (art. 90 del TUIR).

Tipo di attività	Coefficienti di redditività	Scaglioni
Prestazioni di servizi	7%	Ricavi fino a 130.000
	10%	Ricavi da 130.001 a 300.000
	17%	Ricavi oltre 300.000
Altre attività	5%	Ricavi fino a 130.000
	7%	Ricavi da 130.001 a 300.000
	14%	Ricavi oltre 300.000



## ABROGAZIONE DELLA DISCIPLINA DELLE ONLUS

Con la piena operatività delle disposizioni del CTS, è stata abrogata la disciplina prevista per le Onlus.

Tale abrogazione è in vigore dal 1° gennaio 2026.

Gli Enti che alla data del 31.12.2025 risultavano iscritti all'anagrafe delle Onlus hanno due possibilità:

- 1. Acquisire la qualifica di ETS.** In tal caso devono presentare, entro il 31.03.2026, apposita istanza di iscrizione al RUNTS (competente per territorio).
- 2. Rimanere enti non commerciali disciplinati dal libro I del codice civile.** In tal caso si dovrà procedere alla devoluzione del patrimonio incrementale (quello generatosi in costanza di iscrizione all'anagrafe delle Onlus) ad altro Ente con finalità analoghe, previa richiesta di parere al Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

L'iscrizione al RUNTS entro il 31.03.2026 ha effetti retroattivi.

L'ente acquisisce la qualifica di ETS a partire dal 1° gennaio 2026.



## IMPRESE SOCIALI - cenni

### ***Cos'è l'impresa sociale?***

L'impresa sociale non è un distinto ente giuridico, bensì una qualifica acquisibile al ricorrere di determinati requisiti.

La qualifica di impresa sociale può essere acquisita da tutti gli enti privati, inclusi quelli societari.

Tale qualifica può quindi essere acquisita anche da una società (es. srl), a condizione che l'atto costitutivo sia:

- integrato con i contenuti obbligatori ex D. Lgs. 112/2017.

A caratterizzare l'impresa sociale, infatti, non è la forma giuridica che essa assume ma lo svolgimento in via stabile e principale (ovvero in modo che i relativi ricavi siano superiori al 70% dei ricavi complessivi) di un'attività d'impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (cfr. Ministero del lavoro e delle politiche sociali, nota 8115 del 14 agosto 2020).

La relativa disciplina è dettata dal D. Lgs. 112/2017.



## IMPRESE SOCIALI - cenni

Non concorrono alla formazione del reddito imponibile delle imprese sociali:

- le somme destinate al versamento del contributo per l'esercizio dell'attività ispettiva organizzata dal Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali (**comma 1**);
- le somme accantonate a riserve destinate allo svolgimento dell'attività statutaria o a incremento del patrimonio (**comma 1**);
- le imposte sui redditi riferibili alle variazioni fiscali effettuate ai sensi dell'art. 83 del TUIR, ove si generi un utile o un maggior utile da destinare a incremento del patrimonio (**comma 2**).

L'utilizzo delle riserve a copertura di perdite è consentita e non comporta la decadenza dal beneficio, a condizione che non si proceda alla distribuzione di utili fino a quando le riserve non siano state ricostituite (obbligo tassativo).

**AdE Resp. Interpello 243/2020:** detassato l'utile e l'avanzo di gestione derivanti dallo svolgimento dell'attività statutaria. Es. No detassazione su plusvalenze su terreni.

**Circolare 1/E del 19.02.2026** rinvia ai chiarimenti forniti con la Circolare 53/E del 2002, par. 5, in materia di società cooperative.

In sostanza, si opera una variazione in diminuzione proporzionale alla percentuale di esenzione da IRES (100% nel caso di accantonamento totale a riserva).



## IMPRESE SOCIALI - cenni

### **Semplificazioni fiscali (comma 7)**

Alle imprese sociali non si applicano le norme in materia di:

- società di comodo;
- indici sintetici di affidabilità fiscale.

### **DECORRENZA DELLE DISPOSIZIONI**

Fatte salve le disposizioni di cui ai commi 3, 4 e 5 dell'art. 18 del D. Lgs. 112/2017, le altre disposizioni del medesimo art. 18 si applicano alle imprese sociali a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025 (ossia dal 2026 per i soggetti solari).

I commi 3, 4 riconoscono una detrazione/deduzione pari al 30% delle somme investite in società che abbiano acquisito la qualifica di imprese sociali da non più di 5 anni.

Il comma 5 estende il suddetto beneficio anche alle fondazioni «imprese sociali».



## IVA

Il Codice del Terzo Settore non contiene una disciplina in materia di IVA (eccetto per i regimi forfetari per OdV e APS).

Quindi, ai fini IVA, agli ETS ed alle imprese sociali si applicano le regole previste dal DPR 633/1972 e più in generale della Direttiva 2006/112/CE.

Art. 3 del D. Lgs. N. 186 del 4 dicembre 2025 (c.d. D. Lgs. *Terzo settore, crisi d'impresa, sport e IVA*) dispone le seguenti modifiche all'art. 10 del DPR 633/1972:

<b>art. 10, comma 1 DPR 633/1972</b>	<b>descrizione</b>	<b>Imprese sociali</b>
n. 12	cessione gratuite	NO
n. 15	prestazioni di trasporto di malati o feriti	SI
n. 19	prestazioni di ricovero e cura rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate	NO
n. 20	le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere	NO
n. 27 ter	le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale	NO



*Grazie per l'attenzione!*