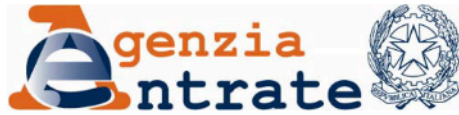


CIRCOLARE N. 1/E



Roma, 19 febbraio 2026

OGGETTO: Chiarimenti sulle disposizioni del Codice del Terzo settore in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore.

INDICE

PREMESSA	4
1. STRUTTURA DEL CODICE DEL TERZO SETTORE.....	6
1.1. Aspetti generali della disciplina delle attività degli enti del Terzo settore	7
1.2. Finalità non lucrative	13
1.3. Il Registro unico nazionale del Terzo settore.....	15
1.4. Le previsioni fiscali contenute nel codice del Terzo settore	20
1.5. Decorrenza degli effetti delle previsioni del codice del Terzo settore	21
1.6. Abrogazioni e vigenza di regimi specifici nel periodo transitorio.....	23
1.7. Rapporto codice del Terzo settore e Testo Unico delle Imposte sui Redditi.....	25
2. LE DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI CONTENUTE NEL CODICE DEL TERZO SETTORE	27
2.1. Aspetti generali e ambito di applicazione.....	27
2.2. Disciplina dei criteri di non commercialità ai fini IRES delle attività istituzionali svolte dagli enti del Terzo settore	30
2.2.1. <i>Criteri di non commercialità ai fini IRES delle attività di interesse generale ...</i>	31
2.2.2. <i>Conseguenze in caso di scostamenti tra costi e ricavi</i>	38
2.2.3. <i>Criteri di non commercialità ai fini IRES dell'attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale</i>	41
2.2.4. <i>Criteri di non commercialità ai fini IRES di talune attività svolte dalle fondazioni delle ex IPAB</i>	43
2.2.5. <i>Disciplina fiscale ai fini IRES delle raccolte fondi</i>	44
2.2.6. <i>Disciplina fiscale ai fini IRES dei contributi e apporti erogati da amministrazioni pubbliche</i>	49
2.2.7. <i>Criteri di non commercialità delle attività svolte dalle associazioni del Terzo settore nei confronti degli associati e di soggetti ad essi assimilati</i>	53
2.2.8. <i>Regime fiscale delle organizzazioni di volontariato e degli enti filantropici.....</i>	55
2.2.9. <i>Regime fiscale delle associazioni di promozione sociale e delle società di mutuo soccorso</i>	59
2.3. Qualificazione fiscale degli enti del Terzo settore.....	66
2.3.1. <i>Criterio di qualificazione degli enti del Terzo settore agli effetti fiscali</i>	67
2.3.2. <i>Computo dei proventi delle attività svolte in forma d'impresa ai fini della qualificazione fiscale dell'Ente del Terzo Settore</i>	69
2.3.3. <i>Computo delle entrate da attività non commerciali ai fini della qualificazione fiscale dell'Ente del Terzo Settore.....</i>	71
2.3.3.1. <i>Contributi</i>	72
2.3.3.2. <i>Sovvenzioni e liberalità</i>	75
2.3.3.3. <i>Quote associative.....</i>	76
2.3.3.4. <i>Proventi ed entrate non commerciali in base alle previsioni del CTS.....</i>	77
2.3.3.5. <i>Valore normale beni ceduti e servizi erogati gratuitamente</i>	79
2.3.4. <i>Disciplina del mutamento della qualifica dell'Ente del Terzo settore.....</i>	82

2.4. Passaggio di beni strumentali dall'attività commerciale a quella non commerciale per effetto del mutamento della qualificazione fiscale dell'attività	86
3. REGIMI FORFETARI DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE	88
3.1. Regime forfetario degli enti del Terzo settore non commerciali	88
3.2. Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato.....	91
3.3. Regime forfetario legge 16 dicembre 1991, n. 398	99
4. LE DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO CONTENUTE NEL CODICE DEL TERZO SETTORE.....	100
5. ABROGAZIONE DELLA DISCIPLINA IN FAVORE DELLE ONLUS E SOPPRESSIONE DELL'ANAGRAFE DELLE ONLUS	102
6. IMPRESA SOCIALE	105
6.1 Fiscalità Impresa Sociale	108
6.2 Eliminazione dell'effetto "imposta su imposta"	112

PREMESSA

La legge 6 giugno 2016, n. 106, recante «*Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale*» (di seguito anche “*legge delega*”) ha delegato il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi in materia di riforma del Terzo settore.

In attuazione di tale delega è stato emanato, fra l'altro, il decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, recante «*Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106*», pubblicato nel supplemento ordinario n. 43/L della Gazzetta Ufficiale n. 179 del 2 agosto 2017 (di seguito anche “*Codice del Terzo settore*”, “*CTS*” o “*Codice*”)¹.

La presente circolare fornisce i primi chiarimenti con riferimento alle disposizioni fiscali contenute nel Codice del Terzo settore, nonché istruzioni operative agli Uffici, al fine di garantirne l'uniformità di azione.

Il documento tiene conto dei contributi ricevuti dagli operatori in esito alla consultazione pubblica aperta il 19 dicembre 2025 e conclusa in data 23 gennaio 2026.

Per Terzo settore si intende il complesso degli enti privati, iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore, costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività di interesse generale mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi².

In seguito, sulla base di quanto previsto dalla stessa legge delega³, il Governo,

¹ In attuazione della legge delega è stato emanato, anche, fra l'altro, il decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112, recante «*Revisione della disciplina in materia di impresa sociale, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera c) della legge 6 giugno 2016, n. 106*», pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 167 del 19 luglio 2017.

² V. articolo 1, comma 1, della legge delega.

³ V. articolo 1, comma 7, della legge delega.

tenuto conto delle evidenze attuative nel frattempo emerse, ha adottato, fra l'altro, disposizioni integrative e correttive del codice del Terzo Settore con il decreto legislativo 3 agosto 2018, n. 105, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 210 del 10 settembre 2018⁴.

Interventi correttivi e di interpretazione autentica, nonché ulteriori modifiche e integrazioni alla disciplina in materia di Terzo settore, sono stati previsti anche da successive disposizioni normative⁵ che, laddove di interesse ai fini dei chiarimenti che si forniscono, saranno richiamate nei paragrafi seguenti.

Nell'ambito della presente circolare (v. paragrafo 2) le previsioni fiscali in materia di imposte sui redditi recate dal Codice del Terzo settore vengono affrontate con specifico riferimento:

- alla disciplina dei criteri di non commercialità ai fini IRES delle attività di interesse generale svolte dagli enti del Terzo settore (v. paragrafo 2.2);
- alla qualificazione fiscale degli enti del Terzo settore (v. paragrafo 2.3);
- ai regimi forfetari previsti per gli enti del Terzo settore non commerciali e le Associazioni di Promozione Sociale e le Organizzazioni di Volontariato (v. paragrafi 3.1 e 3.2).

L'esame di detti aspetti è preceduto, per esigenze sistematiche e di inquadramento delle previsioni fiscali sopra richiamate, da una sintetica esposizione

⁴ Con il decreto legislativo 20 luglio 2018, n. 95, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 10 agosto 2018, n. 185, sono state adottate, invece, le disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo n. 112 del 2017 in tema di impresa sociale.

⁵ Si segnalano, in particolare:

- il decreto-legge 16 ottobre 2017, n. 148 (articoli 5-ter, 5-quater e 5-sexies), convertito con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2017, n. 172;
- il decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119 (articolo 24-ter), convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136;
- la legge 30 dicembre 2018, n. 145 – legge di bilancio 2019 – (articolo 1, commi 82 e 83);
- il decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34 (articolo 14), convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58;
- il decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73 – (articoli 25-bis, 26 e 26-bis);
- la legge 4 luglio 2024, n. 104 – (articolo 4);
- il decreto-legge 17 giugno 2025, n. 84 – (articoli 8 e 14);
- il d.lgs. 4 dicembre 2025, n. 186 – (articoli 1, 2, 3, 4 e 5).

della struttura del CTS (v. paragrafo 1), con particolare riferimento:

- agli aspetti generali della disciplina delle attività degli enti del Terzo settore (paragrafo 1.1);
- alle finalità non lucrative (paragrafo 1.2);
- al Registro unico nazionale del Terzo settore (paragrafo 1.3);
- all'insieme delle previsioni fiscali contenute nel CTS (paragrafo 1.4);
- alla decorrenza temporale degli effetti delle previsioni fiscali del CTS (paragrafo 1.5);
- alle abrogazioni e vigenza di regimi specifici nel periodo transitorio (paragrafo 1.6).

1. STRUTTURA DEL CODICE DEL TERZO SETTORE

Il CTS contiene la disciplina organica degli enti del Terzo settore, prevedendo sia disposizioni di natura extra-fiscale relative ai predetti enti che norme di carattere tributario destinate a regolare il regime fiscale degli ETS.

A livello strutturale il codice del Terzo settore è suddiviso in Titoli, corrispondenti ciascuno a uno specifico ambito di disciplina relativo agli ETS. Di seguito si elencano i principali ambiti di disciplina regolati dal CTS:

- disciplina di carattere generale concernente gli enti del Terzo settore (v. Titoli I e II del CTS);
- disciplina in materia di volontari e attività di volontariato (v. Titolo III del CTS);
- disciplina di specifiche tipologie di enti del Terzo settore quali:
 - le associazioni e le fondazioni del Terzo settore (v. Titolo IV del CTS);
 - le organizzazioni di volontariato (di seguito anche OdV), le associazioni di promozione sociale (di seguito anche APS), gli enti filantropici, le reti

associative e le società di mutuo soccorso (v. Titolo V del CTS)⁶;

- disciplina del “*Registro unico nazionale del Terzo settore*” (v. Titolo VI del CTS);
- disciplina dei rapporti con gli enti pubblici (v. Titolo VII del CTS);
- disciplina della promozione e del sostegno degli enti del Terzo settore, con previsioni relative al Consiglio nazionale del Terzo settore, ai Centri di servizio per il volontariato, nonché ad altre specifiche misure (ad es. accesso al credito agevolato) e alle risorse finanziarie destinate agli enti del Terzo settore (v. Titolo VIII del CTS);
- disciplina dei “*Titoli di solidarietà degli enti del terzo settore ed altre forme di finanza sociale*” (v. Titolo IX del CTS);
- disciplina del “*Regime fiscale degli enti del terzo settore*” (v. Titolo X del CTS);
- disciplina in tema di controlli sugli ETS e di coordinamento delle politiche di Governo in tema di enti del Terzo settore (v. Titolo XI del CTS);
- previsione delle disposizioni transitorie e finali, tra le quali, di particolare rilievo, quelle in tema di modifiche normative, abrogazioni ed entrata in vigore (v. Titolo XII del CTS).

1.1. Aspetti generali della disciplina delle attività degli enti del Terzo settore

Nel presente paragrafo la trattazione riguarda gli aspetti generali della disciplina degli ETS con esclusione delle imprese sociali, cooperative sociali e società di mutuo soccorso, regolate da discipline particolari richiamate dal CTS.

Nel Titolo II del codice del Terzo settore sono contenute le norme che riguardano gli aspetti di carattere generale della disciplina degli ETS.

⁶ Con la previsione, peraltro, di una norma di rinvio (v. articolo 40 del CTS) in base alla quale le imprese sociali sono disciplinate dallo specifico decreto legislativo attuativo della legge delega (vale a dire il decreto legislativo n. 112 del 2017) e le cooperative sociali e i loro consorzi sono disciplinati dalla legge 8 novembre 1991, n. 381.

Dette norme svolgono anche, sotto il profilo sistematico, una funzione di inquadramento propedeutico rispetto alla disciplina di maggior dettaglio recata dalle successive partizioni del Codice.

Tra gli aspetti di carattere generale di maggior rilievo ai fini dell'esame degli argomenti oggetto della presente circolare vanno richiamate quelle relative alla disciplina delle attività che possono essere svolte dagli enti del Terzo settore.

A tale riguardo il Codice distingue tre tipologie di attività che gli enti del Terzo settore, come sopra individuati, possono svolgere:

- a) attività di interesse generale;
- b) attività diverse;
- c) raccolta fondi.

a) ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE

Ai sensi dell'articolo 5, comma 1, del Codice gli enti del Terzo settore *«esercitano in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale»*.

La norma in esame elenca una serie di attività che si considerano di interesse generale ai fini del CTS.

Tale previsione costituisce norma fondamentale del codice del Terzo settore in quanto individua le attività di interesse generale che devono essere esercitate in via esclusiva o principale dagli ETS, in ragione della specificità, anche di carattere fiscale, della normativa applicabile a tali attività.

Nell'elenco normativo il legislatore ha voluto, da un lato, comprendere attività già storicamente svolte nel Terzo settore e, dall'altro, includere attività *“nuove”* in cui gli enti del Terzo settore possono giocare un ruolo fondamentale per la promozione dell'interesse generale.

Solo le attività normativamente elencate costituiscono attività di interesse generale ai fini del codice del Terzo settore e lo svolgimento in via esclusiva e principale di una o più di tali attività è essenziale per l'acquisizione della qualifica di ETS⁷.

b) ATTIVITÀ DIVERSE

L'articolo 6 del Codice prevede, inoltre, che gli enti del Terzo settore *«possono esercitare attività diverse»* da quelle di interesse generale *«a condizione che l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano e siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale, secondo criteri e limiti definiti con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze [...] tenendo conto dell'insieme delle risorse, anche volontarie e gratuite, impiegate in tali attività in rapporto all'insieme delle risorse, anche volontarie e gratuite, impiegate nelle attività di interesse generale»*.

In sostanza, agli enti del Terzo settore è permesso svolgere attività diverse da quelle di interesse generale, a condizione che:

- l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano espressamente (o contemplino tale possibilità);
- dette attività siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale, secondo criteri e limiti definiti con apposito decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze.

Con il decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali n. 107 del 19 maggio 2021, adottato di concerto con il Ministro dell'Economia e delle finanze,

⁷ In base all'articolo 5, comma 2, del CTS l'elenco delle attività di interesse generale può essere aggiornato con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, previa intesa in sede di Conferenza Unificata, acquisito il parere delle Commissioni parlamentari competenti.

sono stati individuati i criteri per definire i parametri della secondarietà e strumentalità delle attività diverse.

Con riferimento al carattere della “*strumentalità*”, l’articolo 2 del citato decreto prevede che «*Le attività diverse di cui all’articolo 6 del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 si considerano strumentali rispetto alle attività di interesse generale se, indipendentemente dal loro oggetto, sono esercitate dall’ente del Terzo settore, per la realizzazione, in via esclusiva, delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite dall’ente medesimo*». Pertanto, possono rientrare tra le attività diverse sia quelle di supporto e funzionali allo svolgimento di attività di interesse generale, sia quelle effettuate al semplice fine di fornire una fonte di finanziamento dell’attività principale svolta dall’ente.

Riguardo alla natura secondaria delle attività diverse, l’articolo 3 del citato d.m. n. 107 del 2021, al comma 1, prevede che le attività diverse di cui all’articolo 6 sono tali qualora, in ciascun esercizio, ricorra una delle seguenti condizioni:

- a) i ricavi delle attività diverse non siano superiori al 30% delle entrate complessive dell’ente del Terzo settore, oppure;
- b) i ricavi delle attività diverse non siano superiori al 66% dei costi complessivi dell’ente del Terzo settore.

Il comma 3 dello stesso articolo 3 precisa che ai fini del computo della percentuale di cui al comma 1, lettera b), rientrano tra i costi complessivi dell’ente del Terzo settore anche:

- a) i costi figurativi relativi all’impiego di volontari che svolgono la loro attività in modo non occasionale iscritti nel registro di cui all’articolo 17, comma 1, del Codice, calcolati attraverso l’applicazione, alle ore di attività di volontariato effettivamente prestate, della retribuzione oraria lorda prevista per la corrispondente qualifica dai contratti collettivi, di cui all’articolo 51 del d.lgs. 15 giugno 2015, n. 81;

b) le erogazioni gratuite di denaro e le cessioni o erogazioni gratuite di beni o servizi, per il loro valore normale;

c) 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.

Ai fini del computo delle percentuali di cui al comma 1 dell'art. 3 del d.m. n. 107 del 2021, non sono considerati, né al numeratore né al denominatore del rapporto, i proventi e gli oneri generati dal distacco del personale degli enti del Terzo settore presso enti terzi.

L'organo di amministrazione dell'ETS deve documentare nella relazione di missione o in una annotazione in calce al rendiconto per cassa o nella nota integrativa al bilancio, il carattere secondario delle “attività diverse”, evidenziando il criterio utilizzato (ricavi non superiori al 30% delle entrate complessive oppure ricavi non superiori al 66% dei costi complessivi)⁸.

Si evidenzia che relativamente agli ETS iscritti anche nel Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche (enti sportivi dilettantistici) gestito dal Dipartimento per lo Sport della Presidenza del Consiglio dei Ministri, sono esclusi dal computo dei criteri e dei limiti sopra citati, i proventi derivanti da rapporti di sponsorizzazione, promo pubblicitari, cessione di diritti e indennità legate alla formazione degli atleti, nonché dalla gestione di impianti e strutture sportive, a condizione che gli stessi siano impiegati in attività di interesse generale afferenti allo svolgimento di attività sportive dilettantistiche.

c) RACCOLTA FONDI

Fra le attività che possono essere svolte dagli enti del Terzo settore si annovera anche l'attività di raccolta fondi per la quale il Codice stabilisce, all'articolo 7, che:

⁸ L'articolo 13, comma 6, del CTS prevede che «L'organo di amministrazione documenta il carattere secondario e strumentale delle attività di cui all'articolo 6 a seconda dei casi, nella relazione di missione o in una annotazione in calce al rendiconto per cassa o nella nota integrativa al bilancio».

- *«Per 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, anche attraverso la richiesta a terzi di lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva»⁹;*
- *«Gli enti del Terzo settore, possono realizzare attività di raccolta fondi 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 decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali [...]»¹⁰.*

Tali previsioni definiscono l'attività di raccolta fondi, di cui gli enti del Terzo settore possono avvalersi per finanziare le proprie attività di interesse generale¹¹, prevedendo che gli ETS possono realizzarla:

- anche in forma organizzata e continuativa, o mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione o erogazione di beni di modico valore o servizi, 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 da adottarsi con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali¹².

Come chiarito dalle suddette linee guida, a differenza delle attività diverse, *«nella raccolta fondi il soggetto erogatore è messo a conoscenza dal beneficiario che i fondi pervenuti saranno destinati ad uno scopo ben individuato. L'ETS in*

⁹ V. articolo 7, comma 1, del CTS.

¹⁰ V. articolo 7, comma 2, del CTS.

¹¹ Cioè quelle elencate all'articolo 5 del CTS.

questa fase evidenzia le finalità della raccolta al fine di portare a conoscenza dell'erogante se detti fondi sono diretti alle attività di interesse generale dell'ente o sono mirati a specifici progetti. Elementi, questi, che invece non sono generalmente rinvenibili nello svolgimento delle attività diverse di cui all'art. 6 del codice».

Inoltre, le citate linee guida chiariscono che *«le risorse raccolte devono essere destinate al fine esclusivo di sostenere finanziariamente le attività di interesse generale, con conseguente esclusione della possibilità di impiegare i fondi così raccolti per finanziare le attività diverse di cui all'articolo 6 del codice».*

La norma appena esaminata, inserita tra le disposizioni di carattere extra-fiscale recate nel Titolo II del Codice (rubricato «*Degli enti del terzo settore in generale*») deve essere coordinata con le previsioni inserite nel Titolo X dello stesso Codice che disciplinano, fra l'altro, anche il trattamento fiscale delle raccolte fondi e che saranno oggetto di approfondimento nel successivo paragrafo 2.2.5.

1.2. Finalità non lucrative

Uno dei presupposti fondamentali necessari per l'acquisizione e il mantenimento della qualifica di ente del Terzo settore, nonché per la fruizione delle relative agevolazioni fiscali è il divieto di distribuzione anche indiretta di utili o avanzi di gestione.

Il divieto è analogo a quello imposto a specifiche tipologie di associazioni dall'articolo 148, comma 3, del TUIR, dall'articolo 4, settimo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nonché dall'articolo 10 del d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 per le ONLUS¹³.

Infatti, il Codice vieta la distribuzione, anche indiretta, di utili e avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso

¹² V. d.m. 22 giugno 2022 (linee guida per la raccolta fondi degli enti del terzo settore, ai sensi dell'articolo 7 del d.lgs. 3 luglio 2017, n.117).

¹³ V. Circolari n. 124/E del 12 maggio 1998, par. 5.3. e n. 168/E del 26 giugno 1998, par. 1.6.

di recesso o di ogni altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto associativo¹⁴.

Lo stesso Codice prevede, inoltre, che il patrimonio degli ETS, comprensivo di eventuali ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate, deve essere utilizzato esclusivamente per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale¹⁵.

Con riferimento alla distribuzione indiretta di utili, il Codice individua sostanzialmente alcune fattispecie già previste per le ONLUS, che costituiscono «*in ogni caso indiretta distribuzione di utili o avanzi di gestione*» e che assumono valore di presunzione assoluta¹⁶.

La norma, infatti, vieta la 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.

¹⁴ V. articolo 8, comma 2 del CTS.

¹⁵ V. articolo 8, comma 1 del CTS.

¹⁶ L'articolo 8, comma 3 del CTS dispone che «*Ai sensi e per gli effetti del comma 2, si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili: a) la 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 condizioni; b) la corresponsione a lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori del quaranta per cento rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'articolo 5, comma 1; c) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale; d) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, a condizioni più favorevoli di quelle di mercato, a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, esclusivamente in ragione della loro qualità, salvo che tali cessioni o prestazioni non costituiscano l'oggetto dell'attività di interesse generale di cui all'articolo 5; e) 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. Il predetto limite può essere aggiornato con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze*».

È vietato agli ETS corrispondere a lavoratori subordinati o autonomi, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'articolo 5, comma 1 del CTS, retribuzioni o compensi superiori del 40 per cento rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi¹⁷ per le medesime qualifiche, rilevando a tal fine la media nazionale. Inoltre, come sopra indicato, salvo particolari esigenze (da documentare nella relazione di missione), non è possibile corrispondere a lavoratori autonomi compensi superiori al 40% rispetto a quelli stabiliti dai relativi parametri professionali, così come determinati dalla normativa di riferimento.

È altresì vietato corrispondere, senza valide ragioni economiche, corrispettivi superiori al valore normale dei beni o servizi acquistati.

La norma vieta, inoltre, 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.

La disposizione non si applica nel caso in cui le cessioni di beni e le prestazioni di servizi costituiscono oggetto delle attività di interesse generale di cui all'articolo 5 del Codice.

Viene, infine, fissata la misura massima degli interessi passivi che possono corrispondersi a soggetti diversi dagli istituti di credito e intermediari finanziari. Tali interessi non possono superare di quattro punti il tasso annuo di riferimento.

1.3. Il Registro unico nazionale del Terzo settore

Il Codice ha previsto l'istituzione del Registro unico nazionale del Terzo settore (di seguito, "*RUNTS*") presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, operativamente gestito su base territoriale in collaborazione con ciascuna Regione e

¹⁷ Contratti collettivi di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81.

Provincia autonoma¹⁸.

Il RUNTS è suddiviso in sezioni, in ognuna delle quali gli enti sono iscritti a seconda del possesso dei requisiti specifici, normativamente stabiliti; l'iscrizione ha effetto costitutivo riguardo l'acquisizione della qualifica di ETS e della eventuale qualifica specifica (OdV, APS, Enti Filantropici, Rete associativa) ed è condizione necessaria per la fruizione dei benefici fiscali, siano essi riservati agli iscritti in determinate sezioni o previsti per tutti gli ETS.

A seconda della sezione¹⁹ di iscrizione gli ETS si dividono in:

- organizzazioni di volontariato;
- associazioni di promozione sociale;
- enti filantropici;
- imprese sociali, incluse le cooperative sociali²⁰;
- reti associative;
- società di mutuo soccorso.

A una settima sezione²¹, sono iscritti gli altri enti di carattere privato diversi dalle società (associazioni, riconosciute o non riconosciute, comitati, fondazioni ecc.) comunque costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale²².

¹⁸ V. articolo 45 del CTS.

¹⁹ V. articolo 46 del CTS.

²⁰ Per espressa previsione dell'articolo 40 del Codice, le imprese sociali sono disciplinate dal decreto legislativo n. 112 del 2017 e le cooperative sociali e loro consorzi sono disciplinati dalla legge 8 novembre 1991, n. 381.

²¹ Individuata all'articolo 46 del CTS con la lettera g).

²² Il Ministero del lavoro delle politiche sociali, con la Circolare n. 9 del 21 aprile 2022, ha escluso i TRUST dal novero degli Enti del Terzo Settore a causa della «inesistenza della soggettività giuridica» in capo a tale figura e, quindi, «la non configurabilità di esso come ente, ne preclude la possibilità di essere ricompreso all'interno del Terzo settore, tra gli enti individuabili ai sensi dell'articolo 4 comma 1 del Codice». Lo stesso Ministero del Lavoro con la Circolare n. 5 del 26 marzo 2025, con riferimento ai comitati, considera «pacificamente acclarata (come peraltro risulta da provvedimenti adottati da alcuni uffici del RUNTS) la possibilità che un comitato, privo di personalità giuridica possa essere iscritto al RUNTS. L'ampia formulazione del sopra menzionato articolo 4, comma 1 del CTS, consente, infatti, la collocazione del comitato nella sezione del RUNTS di cui all'articolo 46, comma 1, lettera g) [...]».

Per quanto riguarda gli enti religiosi civilmente riconosciuti e le fabbricerie di cui all'articolo 72 della legge 20 maggio 1985, n. 222, si precisa che, ai sensi del comma 3 dell'articolo 4 del Codice del Terzo settore, le norme del Codice trovano applicazione esclusivamente con riferimento allo svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'articolo 5, nonché delle eventuali attività diverse previste dall'articolo 6.

A tal fine, tali enti sono tenuti ad adottare un apposito regolamento, redatto in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, che, nel rispetto della loro peculiare struttura e finalità e salvo quanto diversamente stabilito, recepisca le disposizioni del Codice. Il regolamento deve essere depositato nel RUNTS.

Per l'esercizio delle suddette attività deve, inoltre, essere costituito uno specifico patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili previste dall'articolo 13 del Codice. I beni che compongono il patrimonio destinato devono essere indicati all'interno del regolamento, anche con atto distinto ad esso allegato.

Gli enti religiosi civilmente riconosciuti e le fabbricerie rispondono delle obbligazioni assunte nello svolgimento delle attività di cui agli articoli 5 e 6 esclusivamente nei limiti del patrimonio destinato. Gli altri creditori dell'ente non possono avanzare alcuna pretesa sui beni ricompresi nel patrimonio destinato allo svolgimento delle attività sopra richiamate.

Sono esclusi dalla possibilità di acquisire la qualifica di ETS e, quindi, non possono essere iscritti al RUNTS:

- le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165;
- le formazioni e le associazioni politiche;
- i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, le associazioni di datori di lavoro;
- gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti

enti²³, ad esclusione dei soggetti operanti nel settore della protezione civile²⁴.

Non rientrano tra i soggetti esclusi dalla qualifica di ETS e, quindi, possono richiedere l'iscrizione nel RUNTS:

- i corpi volontari dei vigili del fuoco delle Province autonome di Trento e di Bolzano e della Regione autonoma della Valle d'Aosta;
- le associazioni o fondazioni di diritto privato *ex* IPAB derivanti dai processi di trasformazione delle istituzioni pubbliche di assistenza o beneficenza²⁵.

Il Codice ha rinviato a un decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali²⁶, previa intesa in sede di Conferenza Stato-Regioni, per i profili attuativi concernenti, fra l'altro:

- la definizione della procedura per l'iscrizione nel RUNTS;
- le regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione del medesimo Registro finalizzate ad assicurare l'omogenea e piena conoscibilità su tutto il territorio nazionale degli elementi informativi del registro stesso e le modalità con cui è garantita la comunicazione dei dati tra il Registro delle imprese e il RUNTS con riferimento alle imprese sociali e agli altri enti del Terzo settore iscritti nel Registro delle imprese;
- la trasmigrazione dei registri esistenti, vale a dire, le modalità con cui gli enti pubblici territoriali provvedono a comunicare al RUNTS i dati in loro possesso degli enti già iscritti nei registri speciali delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale.

²³ V. nota direttoriale n. 2243 del 4 marzo 2020 del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

²⁴ V. articolo 32, comma 4 del CTS.

²⁵ Ai sensi del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 16 febbraio 1990 e del decreto legislativo 4 maggio 2001, n. 207, in quanto la nomina da parte della pubblica amministrazione degli amministratori di tali enti si configura come mera designazione, intesa come espressione della rappresentanza della cittadinanza, e non si configura, quindi, mandato fiduciario con rappresentanza, sicché è sempre esclusa qualsiasi forma di controllo da parte di quest'ultima.

²⁶ V. articoli 53 e 54 del CTS.

Al riguardo, è stato emanato il decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali 15 settembre 2020, n. 106, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 21 ottobre 2020, n. 261.

Con l'avvio dell'operatività del RUNTS²⁷, a decorrere dal 23 novembre del 2021, sono cessati di esistere i registri del volontariato gestiti dalle Regioni e dalle Province autonome²⁸, nonché i registri delle associazioni di promozione sociale gestiti dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali e dalle Regioni competenti²⁹.

Il Ministero dell'Interno ha mantenuto tra le proprie competenze il riconoscimento delle finalità assistenziali degli enti a carattere nazionale valevole a escludere gli spacci annessi ai relativi circoli affiliati dalla programmazione delle attività di somministrazione di alimenti e bevande³⁰.

Per quanto concerne l'Anagrafe delle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)³¹, la stessa cessa di esistere al 31 dicembre 2025 (in merito al passaggio delle ONLUS al RUNTS si rinvia al paragrafo 5).

A tale ultimo riguardo, il citato d.m. 15 settembre 2020 ha previsto specifiche disposizioni attuative in merito al percorso di ingresso nel RUNTS degli enti iscritti all'Anagrafe delle ONLUS³².

²⁷ L'articolo 30 del DM 15 settembre 2020 ha stabilito che «L'Ufficio di livello dirigenziale generale del Ministero del lavoro e delle politiche sociali presso cui è istituito l'Ufficio statale del RUNTS, sulla base dello stadio di realizzazione del sistema telematico, individua con apposito provvedimento il termine a decorrere dal quale ha inizio il processo di trasferimento al RUNTS dei dati relativi agli enti iscritti nei registri delle ODV e delle APS delle regioni e province autonome e nel registro nazionale delle APS. Il termine è pubblicato sul sito istituzionale del Ministero e ne viene data comunicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana». La data del 23 novembre 2021 è stata fissata dal Decreto direttoriale n. 561 del 26 ottobre 2021.

²⁸ Disciplinati dall'articolo 6 della legge 11 agosto 1991, n. 266 che, ai sensi dell'articolo 102, comma 4, del CTS, è stato abrogato a decorrere dalla data di operatività del RUNTS.

²⁹ Disciplinati dagli articoli 7, 8, 9 e 10 della legge 7 dicembre 2000, n. 383 e dal decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali 14 novembre 2001, n. 471, che, ai sensi dell'articolo 102, comma 4, del CTS, sono stati abrogati a decorrere dalla data di operatività del RUNTS.

³⁰ V. l'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287 (recante «*Aggiornamento della normativa sull'insediamento e sull'attività dei pubblici esercizi*»). Secondo tale disposizione «Sono escluse dalla programmazione le attività di somministrazione di alimenti e bevande [...] nelle mense aziendali e negli spacci annessi ai circoli cooperativi e degli enti a carattere nazionale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'interno».

³¹ Di cui all'articolo 11 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460.

³² V. articoli 30 e 34 del DM n. 106 del 2020.

1.4. Le previsioni fiscali contenute nel codice del Terzo settore

Per quanto attiene alle previsioni di natura tributaria contenute nel codice del Terzo settore, alle stesse è dedicato il Titolo X del CTS, che disciplina in modo specifico il “*Regime fiscale degli enti del terzo settore*” e prevede:

- disposizioni di carattere generale in merito al regime tributario di tale categoria di enti (Capo I);
- disposizioni speciali per le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale (Capo II);
- specifiche previsioni in tema di scritture contabili (Capo III);
- disposizioni transitorie e finali (Capo IV) concernenti il rinvio al regime “*de minimis*” per talune fattispecie agevolative e alcune previsioni di coordinamento normativo.

Alcune previsioni di carattere tributario sono state inserite nel CTS al di fuori del Titolo X. Tra queste ultime si segnalano, in particolare, quelle inserite:

- nel Titolo XI nell’ambito della più ampia disciplina, anche di carattere extra-tributario, in materia di controlli e coordinamento;
- nel Titolo XII, contenente disposizioni transitorie e finali, tra cui quelle recanti:
 - modifiche normative³³;
 - norme transitorie e di attuazione³⁴;
 - previsioni abrogative³⁵;
 - previsioni relative all’entrata in vigore delle disposizioni del codice del Terzo settore³⁶, di particolare importanza ai fini dell’individuazione anche dell’efficacia delle disposizioni fiscali del medesimo Codice.

³³ V. articolo 99 del CTS.

³⁴ V. articolo 101 del CTS.

³⁵ V. articolo 102 del CTS.

³⁶ V. articolo 104 del CTS.

1.5. Decorrenza degli effetti delle previsioni del codice del Terzo settore

In linea generale, le disposizioni contenute nel Codice sono entrate in vigore dal giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, ovvero a decorrere dal 3 agosto 2017³⁷.

Con riferimento alle disposizioni previste nel Titolo X, il CTS aveva previsto che queste divenissero operative a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea (prevista per talune previsioni fiscali del CTS³⁸) e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo a quello di operatività del RUNTS³⁹.

Con riferimento alla suddetta autorizzazione, la Direzione Generale Concorrenza della Commissione Europea, con una «*comfort letter*», ha espresso un parere preliminare favorevole che riconosce la compatibilità con le norme sugli aiuti di Stato delle disposizioni fiscali contenute nel CTS e nel d.lgs. n. 112 del 2017, recante la revisione della disciplina delle imprese sociali.

Per talune disposizioni la stessa Commissione non si è espressa riservandosi un ulteriore momento di approfondimento⁴⁰.

A seguito della suddetta risposta il legislatore ha modificato l'articolo 104, comma 2, del CTS, prevedendo che le disposizioni del Titolo X si applicano agli

³⁷ V. articolo 104, comma 3, del CTS.

³⁸ L'articolo 101, comma 10, del CTS stabiliva che l'efficacia delle disposizioni di cui agli articoli 77 (*Titoli di solidarietà*), 79 (*Disposizioni in materia di imposte sui redditi*), comma 2-bis, 80 (*Regime forfetario degli enti del Terzo settore non commerciali*) e 86 (*Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato*) era subordinata, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali. A seguito della citata «*comfort letter*» anche il comma 10 è stato oggetto di modifica subordinando solo l'articolo 77 al rilascio dell'autorizzazione della Commissione europea.

³⁹ V. articolo 104, comma 2, del CTS.

⁴⁰ Nella suddetta «*comfort letter*», ricevuta dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali nel marzo 2025, la Commissione europea ha rinviato il suo giudizio con riferimento alle misure della riforma che mirano a fornire alle Imprese Sociali un accesso più facile al capitale azionario (articolo 18 commi 3, 4, e 5 del d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112) e riguardo alla disciplina dei Titoli di solidarietà (art. 77 CTS).

enti iscritti nel RUNTS a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025⁴¹.

Ciò comporta che gli enti del Terzo settore con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare possono avvalersi delle disposizioni di cui al Titolo X a partire dal 1° gennaio 2026, mentre quelli con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare possono fruire delle nuove disposizioni a partire dal nuovo periodo d'imposta che ha inizio nel 2026.

Pertanto, gli enti che ad esempio hanno l'esercizio sociale dal 1° luglio 2025 al 30 giugno 2026 possono avvalersi delle disposizioni di cui al Titolo X del CTS a partire dal 1° luglio 2026. Per il periodo precedente continueranno ad applicare le precedenti disposizioni fiscali.

Tuttavia, per talune previsioni fiscali il codice del Terzo settore ha previsto, in via transitoria, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 e fino al periodo d'imposta di entrata in vigore delle disposizioni di cui al Titolo X, la loro applicazione anticipata nei confronti alle ONLUS⁴², delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale iscritte nei rispettivi registri⁴³.

Con l'operatività del RUNTS le disposizioni sopra richiamate sono state estese anche agli ETS iscritti nel medesimo Registro⁴⁴.

In particolare, nel citato periodo transitorio, hanno trovato applicazione nei confronti dei predetti enti (ONLUS ed enti iscritti nel RUNTS comprese le OdV e APS) le norme relative a:

⁴¹ In base alle modifiche apportate dall'articolo 8 del decreto-legge 17 giugno 2025, n. 84, il comma 2 dell'articolo 104 del CTS dispone che «*Le disposizioni del titolo X, salvo quanto previsto dal comma 1, si applicano agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025*».

⁴² Comprese le cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381, in quanto ONLUS di diritto ai sensi dell'articolo 10, comma 8, del decreto legislativo n. 460 del 1997.

⁴³ V. articolo 104, comma 1, del CTS.

⁴⁴ L'art. 26, comma 1, lett. i), d.l. 21 giugno 2022, n. 73 ha modificato il comma 1 dell'articolo 104 del CTS prevedendo che: «*Le disposizioni richiamate al primo periodo si applicano, a decorrere dall'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, agli enti del Terzo settore iscritti nel medesimo Registro*»

- imposte indirette e tributi locali⁴⁵;
- detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali⁴⁶;
- esenzione IRES dei redditi derivanti dagli immobili delle organizzazioni di volontariato e degli enti filantropici⁴⁷;
- esenzione IRES dei redditi derivanti dagli immobili delle associazioni di promozione sociale⁴⁸.

Nello stesso periodo transitorio il CTS ha previsto che si applicano nei confronti di ONLUS e degli ETS (comprese OdV e APS) anche le disposizioni in tema di “*Titoli di solidarietà*”⁴⁹, di “*Regime fiscale del Social Lending*”⁵⁰ e di “*Social Bonus*”⁵¹.

1.6. Abrogazioni e vigenza di regimi specifici nel periodo transitorio

L’articolo 102 del Codice, rubricato «*Abrogazioni*», al comma 1, individua le disposizioni previgenti oggetto di abrogazione, in quanto non compatibili con le nuove disposizioni introdotte dallo stesso Codice.

Dal punto di vista strettamente fiscale, tali abrogazioni hanno riguardato:

- la legge 11 agosto 1991, n. 266 “*Legge-quadro sul volontariato*”;⁵²
- la legge 7 dicembre 2000, n. 383, “*Disciplina delle associazioni di promozione sociale*”;⁵³

⁴⁵ V. articolo 82 del CTS.

⁴⁶ V. articolo 83 del CTS.

⁴⁷ V. articolo 84, comma 2 e 2-bis, del CTS.

⁴⁸ V. articolo 85, comma 7, del CTS.

⁴⁹ V. articolo 77 del CTS, la cui efficacia è sottoposta al vaglio della Commissione europea ai sensi del comma 10 dell’articolo 101 del CTS.

⁵⁰ V. articolo 78 del CTS. L’applicazione del regime fiscale del *Social Lending* è subordinata all’emanazione delle disposizioni attuative, ai sensi dell’articolo 78, comma 3, del CTS, da adottarsi con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze.

⁵¹ V. articolo 81 del CTS. L’applicazione del regime fiscale del *Social Bonus* è subordinata all’emanazione delle disposizioni attuative, ai sensi dell’articolo 81, comma 7, del CTS, che sono state disciplinate dal decreto 23 febbraio 2022, n. 89 del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

⁵² Il comma 2, primo periodo e il comma 4 dell’articolo 8, della legge 11 agosto 1991, n. 266 sono, invece, abrogati a decorrere dal termine di cui all’articolo 104, comma 2 del codice.

⁵³ Gli articoli 20 e 21 della legge n. 383 del 7 dicembre 2000 sono, invece, abrogati a decorrere dal termine di cui all’articolo 104, comma 2 del codice.

- le disposizioni del TUIR relative alla detraibilità per le persone fisiche, e alla deducibilità, dal reddito di impresa, delle erogazioni liberali a favore delle APS iscritte nei relativi Registri⁵⁴;
- la disposizione del TUIR concernente la detrazione per i contributi associativi versati dai soci alle società di mutuo soccorso⁵⁵.

Il comma 2 dell'articolo 102 del CTS, nel disciplinare ulteriori abrogazioni di norme, ne differisce l'efficacia «*a decorrere dal termine di cui all'articolo 104, comma 2*», ovvero all'inizio del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025 (vd. paragrafo precedente). Di conseguenza, risultano essere efficaci nel periodo transitorio e quindi fino alla conclusione del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2025:

- la disciplina fiscale delle ONLUS, in particolare la disposizione di cui all'articolo 150 del TUIR, rubricato «*Organizzazioni non lucrative di utilità sociale*». Ciò comporta che nel periodo transitorio ha continuato a essere vigente la disciplina fiscale delle ONLUS e la relativa Anagrafe, fermo restando che, a seguito dell'avvio del RUNTS, dal 23 novembre 2021 non è stato più possibile richiedere l'acquisizione della qualifica ONLUS, come disposto dall'articolo 38, comma 3, del decreto ministeriale n. 106 del 2020⁵⁶. Le ONLUS che in tale periodo hanno chiesto e conseguito (ovvero entro il 31 dicembre 2025, data di cessazione dell'Anagrafe) l'iscrizione nel RUNTS in base alla disposizione di cui all'articolo 34, comma 13, del d.m. n. 106 del 2020, sono cancellate dall'Anagrafe delle ONLUS, con la conseguenza che dalla data di iscrizione nel RUNTS è venuta meno la possibilità di beneficiare delle

⁵⁴ Lett. *i-quater*), comma 1, dell'articolo 15 e lett. *l*), comma 2, dell'articolo 100 del TUIR.

⁵⁵ Lett. *i-bis*), comma 1, dell'articolo 15 del TUIR.

⁵⁶ In base al comma 3 dell'articolo 38 del dm n. 106 del 2020 «*Le procedure di iscrizione all'anagrafe unica delle ONLUS cessano, ai sensi dell'articolo 101, comma 2, del decreto legislativo n. 117 del 2017, alla data del giorno antecedente al termine di cui all'articolo 30, fatta eccezione per i procedimenti di*

agevolazioni fiscali previste per le ONLUS⁵⁷;

- le agevolazioni a favore delle OdV previste dall'articolo 8, comma 2, primo periodo e comma 4 della legge n. 266 del 1991;
- l'estensione alle associazioni senza fini di lucro, alle associazioni pro-loco e alle associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza fini di lucro della legge n. 398 del 1991;
- le agevolazioni fiscali riguardanti le associazioni di promozione sociale, previste dagli articoli 20 e 21 della legge n. 383 del 2000;
- le agevolazioni fiscali previste dall'articolo 14, commi 1, 2, 3, 4, 5 e 6 del decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35 in tema di liberalità erogate in favore di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico, nonché quelle che hanno per oggetto lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica.

1.7. Rapporto codice del Terzo settore e Testo Unico delle Imposte sui Redditi

Il legislatore della riforma ha inserito le disposizioni fiscali dedicate agli ETS all'interno del Codice (Titolo X), non prevedendo nel TUIR norme specifiche dedicate agli enti iscritti nel RUNTS. Al tempo stesso ha previsto al comma 1 dell'articolo 79 del CTS che agli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, oltre alle disposizioni del citato titolo X, si applicano anche le norme del titolo II

iscrizione e cancellazione pendenti a tale data; a conclusione degli stessi i dati e le informazioni degli enti interessati sono trasferiti al RUNTS con le modalità di cui agli articoli precedenti».

⁵⁷ In particolare, dalla data di iscrizione nel RUNTS non potranno più fruire delle disposizioni previste dall'articolo 150 del TUIR, il quale dispone che: «1. Per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), ad eccezione delle società cooperative, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale. 2. I

(Imposta sul Reddito delle Società) del TUIR, in quanto compatibili. Ciò comporta che ove il CTS non contiene specifiche disposizioni trovano applicazione ai fini delle imposte sui redditi per gli ETS le disposizioni del TUIR in quanto compatibili.

Inoltre il CTS, al comma 1 dell'articolo 89, elenca le disposizioni del TUIR che non sono comunque applicabili agli ETS, in quanto riprodotte, nella sostanza, da norme specifiche del Codice.

In particolare, non sono applicabili agli enti del Terzo settore:

- a) l'articolo 143, comma 3, del TUIR contenente la previsione di non imponibilità dei proventi derivanti dalla raccolta fondi occasionale e dei contributi corrisposti da Amministrazioni pubbliche (v. articolo 79, comma 4, del CTS);
- b) l'articolo 144, commi 2, 5 e 6, del TUIR contenenti, rispettivamente, le disposizioni relative: all'obbligo per gli enti non commerciali di tenere la contabilità separata in caso di svolgimento di attività commerciali (v. articolo 87 del CTS); alla determinazione delle spese relative all'opera prestata in via continuativa dai membri degli enti religiosi; all'esonero dall'obbligo della tenuta della contabilità separata per gli enti soggetti alle disposizioni in materia di contabilità pubblica (v. articolo 4, comma 2, del CTS⁵⁸).
- c) l'articolo 148 del TUIR contenente le disposizioni relative agli enti non commerciali costituiti in forma associativa (v. articoli 79, comma 6 e 85 del CTS);
- d) l'articolo 149 del TUIR riguardante la perdita della qualifica di ente non commerciale (v. articolo 79, commi 5, 5-bis e 5-ter del CTS).

proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile».

⁵⁸ L'articolo 4, comma 2, del CTS prevede che «Non sono enti del Terzo settore le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165».

2. LE DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI CONTENUTE NEL CODICE DEL TERZO SETTORE

Come già evidenziato l'articolo 79 del CTS contiene le previsioni fiscali sulle imposte sui redditi. In particolare, disciplina:

- gli aspetti relativi all'ambito soggettivo di applicazione delle previsioni fiscali del Titolo X del CTS⁵⁹;
- i criteri di non commercialità ai fini IRES delle attività di interesse generale svolte dagli enti del Terzo settore⁶⁰;
- la qualificazione fiscale degli enti del Terzo settore, come enti commerciali o come enti non commerciali⁶¹.

Nei successivi paragrafi 2.1., 2.2. e 2.3. saranno affrontati gli aspetti richiamati nei punti sopra elencati.

Si precisa che, nell'ambito del paragrafo 2.2., relativamente ai criteri di non commercialità ai fini IRES delle attività di interesse generale svolte dagli enti del Terzo settore, sono forniti chiarimenti (paragrafi 2.2.8. e 2.2.9.) in merito alle previsioni relative, rispettivamente, al regime fiscale delle organizzazioni di volontariato e degli enti filantropici e al regime fiscale delle associazioni di promozione sociale⁶².

2.1. Aspetti generali e ambito di applicazione

L'ambito soggettivo di applicazione del regime tributario recato dalle disposizioni del Titolo X del CTS viene delimitato stabilendo che *«Agli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, si applicano le disposizioni di cui al presente titolo nonché le norme del titolo II del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in*

⁵⁹ V. articolo 79, comma 1, del CTS.

⁶⁰ V. articolo 79, commi 2, 2-bis, 3, 4 e 6 del CTS.

⁶¹ V. articolo 79, commi 5, 5-bis e 5-ter, del CTS.

⁶² Recate dagli articoli 84 e 85 del CTS.

*quanto compatibili»*⁶³.

Dall'esame di detta disposizione emerge, anzitutto, che le imprese sociali, salve specifiche eccezioni espressamente stabilite dalle disposizioni contenute nei singoli articoli, sono escluse dall'applicazione delle disposizioni del Codice concernenti il "*Regime fiscale degli enti del terzo settore*" di cui al Titolo X del medesimo Codice, il quale, quindi, di regola trova applicazione per gli enti del Terzo settore diversi da dette imprese sociali.

Le disposizioni del Codice non trovano applicazione nei confronti degli enti espressamente esclusi dalla qualifica di ente del Terzo settore⁶⁴ e nei confronti di quelli che, volontariamente, non fanno richiesta di iscrizione nel RUNTS. Per detti soggetti continuano ad applicarsi le norme contenute nel TUIR.

Dalla previsione dell'articolo 79 del CTS emerge che, con l'introduzione nel sistema fiscale della categoria degli ETS, non viene meno la distinzione tra enti commerciali ed enti non commerciali stabilita ai fini della soggettività passiva IRES dall'articolo 73 del TUIR, ma vengono introdotti per gli ETS, come di seguito verrà chiarito, nuovi e specifici criteri applicativi ai fini della riconduzione nell'una o nell'altra qualifica.

Pertanto, ai fini della soggettività passiva ai fini IRES gli ETS saranno ricondotti tra gli enti di cui alla lettera *b*) del comma 1 dell'articolo 73 del TUIR, se questi saranno qualificati in base alle nuove regole contenute nel CTS come enti commerciali, mentre saranno ricondotti nella lettera *c*), se qualificati come enti non commerciali.

In base a quanto sopra rilevato, si applicano agli ETS anche le disposizioni del TUIR che stabiliscono i principi per la determinazione del reddito complessivo degli enti non commerciali⁶⁵.

⁶³ V. articolo 79, comma 1, del CTS.

⁶⁴ Ai sensi dell'articolo 4, comma 2, del CTS.

⁶⁵ Trattasi delle disposizioni recate dai commi 1 e 2 dell'articolo 143 del TUIR secondo cui "1. *Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73 è formato dai*

Conseguentemente, per gli ETS che, in base alle disposizioni fiscali previste dal CTS, acquisiscono la qualifica di enti non commerciali, il reddito complessivo si determina sulla base della somma dei redditi appartenenti alle varie categorie reddituali (redditi fondiari, di capitale, redditi d'impresa e redditi diversi), a differenza di quanto avviene per le società e per gli ETS commerciali, il cui reddito complessivo imponibile è formato da un'unica categoria reddituale (reddito d'impresa) nella quale confluiscono i proventi di qualsiasi fonte⁶⁶.

Nei paragrafi seguenti, come anticipato, sono illustrate le disposizioni che disciplinano i criteri di non commercialità ai fini IRES delle attività di interesse generale di cui all'articolo 5 del CTS svolte dagli enti del Terzo settore (paragrafo 2.2.) e la qualificazione fiscale di detti enti (paragrafo 2.3.).

Ciò posto, si evidenzia che l'eventuale svolgimento da parte degli ETS delle attività diverse di cui all'articolo 6 del CTS e della raccolta fondi di cui all'articolo 7 del CTS realizzata in forma continuativa, saranno disciplinate dalle disposizioni contenute nel TUIR.

Pertanto, la commercialità o meno delle attività svolte dagli ETS diverse da quelle di interesse generale di cui all'articolo 5 del Codice è determinata in base a parametri oggettivi che prescindono dalle motivazioni del soggetto che la pone in essere. Tali parametri sono enunciati dalle disposizioni recate, agli effetti delle imposte sui redditi, dall'articolo 55 del TUIR che disciplina i redditi che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Ai sensi di tale norma, si intende per esercizio di imprese commerciali l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali di cui all'articolo 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in

redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. [...]. 2. Il reddito complessivo è determinato secondo le disposizioni dell'articolo 8".

⁶⁶ V. articolo 81 del TUIR.

forma di impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile.

In sostanza, la qualificazione commerciale ai fini fiscali dell'attività svolta deve essere operata verificando se l'attività possa ricondursi fra quelle previste dall'articolo 2195 del codice civile ovvero, qualora consista nella prestazione di servizi non riconducibili al citato articolo 2195, se la stessa venga svolta con organizzazione in forma di impresa⁶⁷.

2.2. Disciplina dei criteri di non commercialità ai fini IRES delle attività istituzionali svolte dagli enti del Terzo settore

Nel presente paragrafo vengono esaminate le disposizioni relative alla disciplina dei criteri di non commercialità ai fini IRES delle attività svolte dagli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, con particolare riferimento alle seguenti previsioni:

- criterio di non commercialità ai fini IRES delle attività di interesse generale svolte dai predetti enti (paragrafo 2.2.1.);
- conseguenze in caso del superamento dei parametri quantitativi, in termini di scostamenti tra costi e ricavi, previsti dal criterio di cui al punto elenco precedente (paragrafo 2.2.2.);
- specifici criteri di non commercialità ai fini IRES dell'attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale e di talune attività svolte dalle fondazioni delle *ex* IPAB (paragrafi 2.2.3. e 2.2.4.);
- disciplina fiscale ai fini IRES delle raccolte fondi e dei contributi e apporti erogati da amministrazioni pubbliche (paragrafi 2.2.5. e 2.2.6.);
- criteri di non commercialità delle attività svolte dalle associazioni del Terzo settore nei confronti degli associati e di soggetti a essi assimilati (paragrafo 2.2.7.).

⁶⁷ Cfr. circolare n. 124/E del 12 maggio 1998.

La disciplina dei criteri di non commercialità ai fini IRES delle attività svolte dagli enti del Terzo settore trova completamento nelle disposizioni⁶⁸ che prevedono specifiche e ulteriori previsioni relative, rispettivamente, al regime fiscale delle organizzazioni di volontariato e degli enti filantropici, e al regime fiscale delle associazioni di promozione sociale (oggetto di analisi nei paragrafi 2.2.8. e 2.2.9.).

2.2.1. Criteri di non commercialità ai fini IRES delle attività di interesse generale

Il codice del Terzo settore ha previsto una specifica disposizione che disciplina la non commercialità ai fini IRES delle attività di interesse generale svolte dagli ETS diversi dalle imprese sociali, secondo la quale *«Le attività di interesse generale di cui all'articolo 5, ivi incluse quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, l'Unione europea, amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici di diritto internazionale, si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento. I costi effettivi sono determinati 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.»*⁶⁹.

In sostanza, ai sensi di tale previsione, valevole in via generale per tutte e sole le attività di interesse generale⁷⁰ svolte dagli enti del Terzo settore diversi dalle imprese sociali, le predette attività di interesse generale, esercitate senza scopo di lucro, si considerano di natura non commerciale ai fini IRES quando sono svolte:

- a titolo gratuito;

⁶⁸ Contenute negli articoli 84 e 85 del CTS.

⁶⁹ V. articolo 79, comma 2, del CTS.

⁷⁰ Elencate dall'articolo 5 del CTS.

- oppure dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli eventuali apporti economici effettuati da parte degli enti pubblici, nazionali e internazionali, e salvo eventuali importi di partecipazione della spesa previsti dall'ordinamento.

Affinché un'attività di interesse generale possa considerarsi non commerciale l'importo spettante all'ente, formato dal corrispettivo dovuto dall'utente e dagli eventuali contributi pubblici assegnati aventi natura corrispettiva, non deve superare i costi effettivi sostenuti dall'ente stesso intendendosi per questi ultimi sia i costi diretti che quelli indiretti afferenti alla specifica attività.

Con la nozione di “*costi effettivi*” il legislatore ha inteso ricomprendere tutti i costi sostenuti dall'ente imputabili allo svolgimento delle attività di interesse generale (diretti e indiretti), facendo riferimento alla totalità dei costi sostenuti per l'attività, quali i costi variabili e i costi fissi (generici e specifici)⁷¹.

Con l'intento di chiarire meglio cosa si intenda con la locuzione “*costi effettivi*” è stato integrato il secondo periodo del comma 2 dello stesso articolo 79⁷² precisando che «*I costi effettivi sono determinati 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*». Non rientrano in detto computo gli eventuali “*costi figurativi*”⁷³.

In merito al criterio di computo (per cassa o per competenza) ai fini del raffronto tra l'importo spettante per il bene venduto o il servizio prestato (corrispettivo dovuto dall'utente più eventuali contributi pubblici aventi natura

⁷¹ Trattasi di un concetto più ampio di quello di “*costi di diretta imputazione*” utilizzato dal Legislatore, ad esempio, all'articolo 143, comma 1, secondo periodo, del TUIR, secondo cui per gli enti non commerciali “*non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione*”.

⁷² Il comma 2 dell'art. 79 del CTS è stato integrato dall'articolo 26, comma 1, lett. a) del decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73, convertito con modificazioni dalla l. 4 agosto 2022, n. 122.

⁷³ Si considerano costi figurativi quelli relativi al valore dei beni e delle risorse utilizzate nello svolgimento dell'attività istituzionale che però non generano un costo dal punto di vista delle scritture contabili, come ad esempio l'utilizzo di personale volontario.

corrispettiva) e i costi effettivi sostenuti per l'acquisto del bene o del servizio, si precisa che l'ente può applicare il criterio (di cassa o di competenza) secondo il quale tiene la propria contabilità, a condizione che siano rispettate le regole contabili e di bilancio previste dal Codice⁷⁴ e dalle altre norme vigenti ad esso applicabili (comprese quelle di carattere fiscale). Pertanto, ad esempio, anche nell'ambito della tenuta della contabilità per cassa, gli ammortamenti dei beni strumentali possono essere considerati tra i costi effettivi nella misura in cui siano imputati secondo i principi contabili applicabili all'ente e sulla base di criteri stabili nel tempo, coerenti con l'effettivo utilizzo dei beni nelle attività di interesse generale.

Si precisa, più in generale, anche al di là dei profili applicativi della disposizione oggetto di commento nel presente paragrafo e fermo restando il rispetto delle previsioni extra-tributarie in materia, che l'eventuale mutamento dei criteri relativi alle rappresentazioni contabili e di bilancio non dovrà comportare, comunque, agli effetti fiscali, fenomeni di c.d. tassazione anomala (quali, ad esempio, doppia deduzione di componenti negativi ovvero mancata o parziale tassazione di componenti positivi del reddito). Pertanto, in caso di mutamento dei criteri relativi alle rappresentazioni contabili e di bilancio, al fine di garantire la continuità dei valori nella determinazione del reddito imponibile, occorrerà evidenziare opportunamente in un apposito prospetto riepilogativo, eventuali disallineamenti con le conseguenti rettifiche apportate, ai fini fiscali, per evitare i predetti fenomeni di c.d. tassazione anomala.

Nell'ipotesi in cui l'ETS svolga più attività di interesse generale, ai fini del *test* di non commercialità queste potranno essere considerate globalmente qualora le stesse abbiano caratteristiche omogenee tra loro, sotto il profilo strutturale e

⁷⁴ Tra le norme contabili del codice del Terzo settore si segnalano, per gli aspetti extra-tributari, gli articoli 13 (*Scritture contabili e bilancio*), 14 (*Bilancio sociale*), 15 (*Libri sociali obbligatori*) e, per la disciplina, fiscale, l'articolo 87 (*Tenuta e conservazione delle scritture contabili degli enti del terzo settore*). In attuazione dell'articolo 13 del CTS è stato emanato il decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali 5 marzo 2020 (*Adozione della modulistica di bilancio degli enti del Terzo settore*). In attuazione

funzionale, in ragione di elementi oggettivi.

A tal fine, possono costituire indici di omogeneità:

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

Viceversa, qualora le attività risultino tra loro disomogenee, in assenza di qualsivoglia tipo di collegamento, il *test* di non commercialità ai sensi del comma 2 e 2-*bis* dell'articolo 79 dovrà essere effettuato separatamente con riferimento a ciascuna attività svolta.

Indici di disomogeneità possono essere, tra l'altro:

- l'appartenenza delle attività a diverse Sezioni ATECO⁷⁵, rappresentative dei diversi macrosettori economici;
- ovvero la tenuta di contabilità separate per le singole attività (es. svolgimento da parte di uno stesso ETS di un'attività riconducibile nel settore "*interventi e prestazioni sanitarie*" e l'altra nel settore "*agricoltura sociale*").

Si evidenzia che in talune ipotesi la necessità di tenere distinte contabilmente le singole attività svolte è implicitamente richiesta dal CTS stesso ai fini dell'applicazione di specifiche disposizioni normative. Si pensi alle disposizioni contenute all'articolo 79, comma 3, del Codice che prevedono la de-commercializzazione delle "*attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale*" (lett. a), oppure la de-commercializzazione delle attività svolte dalle *ex*-IPAB, limitatamente ai settori descritti dalle lettere a), b) e c), comma 1,

dell'articolo 14 del CTS è stato emanato il decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali 4 luglio 2019 (*Adozione delle Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo settore*).

⁷⁵ Le sezioni dei codici ATECO sono identificate da una lettera maiuscola; ad es. "Q - ISTRUZIONE E FORMAZIONE" oppure "R - ATTIVITÀ PER LA SALUTE UMANA E DI ASSISTENZA SOCIALE".

dell'articolo 5 del CTS⁷⁶.

Altro caso in cui occorre tenere distinte le attività svolte riguarda il rispetto dei limiti previsti per lo svolgimento delle attività diverse di cui all'articolo 6 del CTS.

Il citato articolo 6 prevede che per gli ETS iscritti anche nel Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche viene fatta salva l'esclusione di specifici proventi⁷⁷ dal computo dei criteri e dei limiti delle attività diverse, a condizione che questi siano impiegati in attività di interesse generale afferenti allo svolgimento di attività sportive dilettantistiche.

Considerata la complessità che a livello contabile richiede l'imputazione dei costi e dei ricavi in capo alle singole attività e tenuto conto che lo stesso CTS ha previsto per gli enti di minori dimensioni alcune semplificazioni contabili⁷⁸, gli enti (compresi quelli con personalità giuridica) con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate non superiori a 300.000 euro, al fine del *test* di non commercialità possono considerare le diverse attività di interesse generale eventualmente svolte come un'unica attività.

Tale modalità, peraltro, consentirebbe alle realtà *non profit* più piccole di non trovarsi nella situazione di dover operare una netta distinzione tra le singole attività, semplificandone così gli adempimenti contabili, e diminuendone di conseguenza i profili di incertezza.

Nell'ipotesi in cui vi siano costi promiscui, ovvero costi riferiti allo svolgimento di attività di interesse generale di cui all'articolo 5 e/o alle attività “*diverse*” di cui all'articolo 6 e/o alle attività di raccolta fondi di cui all'articolo 7

⁷⁶ Le lettere a), b) e c), comma 1, dell'articolo 5 CTS descrivono rispettivamente: a) interventi e servizi sociali; b) interventi e prestazioni sanitarie; c) prestazioni socio-sanitarie.

⁷⁷ L'articolo 9, comma 1-bis del d.lgs. 28 febbraio 2021, n. 36 prevede che «*I proventi derivanti da rapporti di sponsorizzazione, promo pubblicitari, cessione di diritti e indennità legate alla formazione degli atleti nonché dalla gestione di impianti e strutture sportive sono esclusi dal computo dei criteri e dei limiti da definire con il decreto di cui al comma 1.*»

⁷⁸ In base all'articolo 13, comma 2, del CTS «*Il bilancio degli enti del Terzo settore privi di personalità giuridica con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate non superiori a 300.000 euro può essere redatto nella forma del rendiconto per cassa*» e nel rispetto dei principi di semplificazione così come previsti dalla legge n.106 del 2016.

(oppure riferiti a due o più settori delle attività di interesse generale nel caso si ricada nell'ipotesi in cui occorra tenere distinte le singole attività), la determinazione della parte delle spese e degli altri componenti negativi promiscui afferente a ciascuna attività va effettuata sulla base del rapporto tra l'ammontare dei ricavi relativi all'attività di interesse generale in un dato settore (per la quale si sta valutando la commercialità o meno), o relativi all'attività diversa o di raccolta fondi eventualmente svolte e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi derivanti dallo svolgimento di tutte le attività (di interesse generale, e/o diverse e/o raccolta fondi) alle quali il costo promiscuo fa riferimento.

Tale soluzione appare coerente sotto il profilo dell'interpretazione logico-sistematica atteso che analogo criterio è espressamente stabilito ai fini dell'individuazione, per gli enti non commerciali, del limite di deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività⁷⁹.

Altresì potrebbero 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'OIC35 (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.

Resta fermo che 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.

I criteri sopra indicati, per individuare il limite di deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi promiscui, trovano applicazione laddove vi siano

beni e servizi impiegati in modo indistinto dall'ente, nell'ambito, come detto, di due o più attività, senza che vi sia possibilità di individuare in modo chiaro ed oggettivo la quota di utilizzo di detti beni e/o servizi nell'ambito del singolo settore di attività, di quantificare analiticamente in modo certo e obiettivo la quota di costo di detti fattori produttivi che debba concorrere alla determinazione della qualifica commerciale o meno dell'attività svolta.

I predetti criteri non trovano, invece, applicazione laddove il bene o il servizio acquistato sia chiaramente e oggettivamente riferibile al singolo settore di attività.

Si precisa che, tra i corrispettivi da considerare in relazione all'applicazione del criterio in argomento di non commercialità ai fini IRES, occorre tener conto, per espressa previsione normativa, anche degli eventuali apporti economici aventi natura di corrispettivi effettuati da parte degli enti pubblici, nazionali e internazionali. Non vanno invece computati, in quanto fatti salvi dalla disposizione in commento ai fini dell'applicazione del citato criterio, gli eventuali importi di partecipazione della spesa previsti dall'ordinamento per la copertura del servizio universale tra i quali, si ritiene, rientrano, ad esempio i cc.dd. *ticket* sanitari e le quote di compartecipazione alla spesa per le prestazioni socio-sanitarie poste a carico dell'utente dalle singole discipline regionali e comunali.

In merito alla separazione contabile si precisa che, anche ai fini dell'applicazione del criterio di non commercialità e della previsione di "tolleranza" recati dal Codice, possono ritenersi validi i chiarimenti già forniti dall'Amministrazione finanziaria con riferimento ad altra fattispecie normativa in cui è prevista una separazione contabile⁷⁹. Pertanto, ferma restando la possibilità per l'ente di utilizzare una contabilità analitica, la separazione contabile tra differenti

⁷⁹ V. articolo 144, comma 4, del TUIR.

⁸⁰ Con risoluzione n. 86/E del 13 marzo 2002, in relazione alla norma contenuta nell'attuale articolo 144, comma 2, del TUIR, che impone agli enti non commerciali la tenuta della contabilità separata per le attività commerciali eventualmente svolte, è stato chiarito che «la tenuta di una contabilità separata non prevede [...] l'istituzione di un libro giornale e un piano dei conti separato per ogni attività, essendo

attività non implica l'istituzione di una documentazione contabile separata per ogni attività, essendo sufficiente una documentazione contabile, dettagliata nelle singole voci, che permetta di distinguere le diverse movimentazioni relative ad ogni attività.

Resta fermo che la documentazione contabile deve essere tenuta in conformità a quanto stabilito dalle norme extra-fiscali e fiscali del codice del Terzo settore⁸¹.

2.2.2. Conseguenze in caso di scostamenti tra costi e ricavi

In merito alle conseguenze che si producono ai fini IRES sulla qualificazione dell'attività di interesse generale come commerciale o non commerciale, in caso di scostamenti tra costi e ricavi, il Codice stabilisce che 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.»*⁸².

Tale previsione disciplina, in sostanza, le conseguenze in caso di superamento dei parametri quantitativi, in termini di scostamenti tra costi e ricavi, previsti dalla norma analizzata nel precedente paragrafo 2.2.1.

Trattasi di una previsione volta a consentire un margine di flessibilità nella gestione degli enti del Terzo settore (diversi dalle imprese sociali), consentendo agli stessi di mantenere, ai fini IRES, la qualifica non commerciale dell'attività anche in presenza di lievi scostamenti tra costi e ricavi.

Tali scostamenti, tuttavia, non possono protrarsi per oltre tre periodi d'imposta consecutivi, altrimenti l'attività svolta dall'ente deve qualificarsi come commerciale.

In sostanza, le attività di interesse generale svolte dagli enti del Terzo settore

sufficiente un piano dei conti, dettagliato nelle singole voci, che permetta di distinguere le diverse movimentazioni relative ad ogni attività».

⁸¹ Per la disciplina extra-fiscale v. gli articoli 13 (*Scritture contabili e bilancio*), 14 (*Bilancio sociale*) e 15 (*Libri sociali obbligatori*) del CTS e, per la disciplina fiscale, v. l'articolo 87 (*Tenuta e conservazione delle scritture contabili degli enti del terzo settore*), quest'ultimo ricompreso nel Titolo X "Regime fiscale degli enti del terzo settore" del CTS.

⁸² V. comma 2-bis dell'articolo 79 del CTS, inserito dall'articolo 24-ter, comma 3, decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119.

(diversi dalle imprese sociali) si considerano non commerciali ai fini IRES – oltre ai casi in cui siano svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi – anche 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.

Diversamente l'attività si qualifica in ogni caso come “*commerciale*” laddove l'avanzo superi il margine del 6 per cento, oppure vi sia un eventuale avanzo, di qualsiasi ammontare, anche nel quarto esercizio successivo a quello in cui l'avanzo stesso è risultato contenuto nel predetto limite del 6 per cento.

In sostanza, fatta eccezione per il caso degli enti di nuova costituzione, il periodo di tolleranza triennale previsto dal comma 2-*bis* dell'articolo 79 del CTS decorre dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è rispettata la condizione di non commercialità di cui al comma 2⁸³, vale a dire laddove l'attività sia svolta a titolo gratuito o verso corrispettivi che non superano (neppure entro il limite del 6 per cento) i costi effettivi.

Nel periodo di prima applicazione il triennio decorrerà dal primo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025.

Si esemplifica di seguito quanto sopra esposto.

Esempio 1

Si ipotizzi che l'ente per tre anni consecutivi (t1, t2 e t3) consegua, con riferimento all'attività oggetto di analisi, un avanzo compreso nel margine del 6 per cento.

Affinche l'attività venga considerata non commerciale il quarto anno (t4) l'ente dovrà contenere i corrispettivi entro l'importo dei costi effettivamente sostenuti.

⁸³ In base al criterio di cui al comma 2 dell'articolo 79 del CTS analizzato al paragrafo 2.2.1.

Per quanto concerne poi il quinto anno (t5) l'ente potrà di nuovo applicare il criterio di "tolleranza" in esame e, pertanto, in detto anno (t5), l'attività potrà considerarsi non commerciale anche in caso di differenziale positivo tra ricavi e costi purché contenuto nel limite del 6 per cento. Da tale anno decorrerà nuovamente il limite dei tre anni consecutivi.

Esempio 2

Si ipotizzi sempre che l'ente per tre anni consecutivi (t1, t2 e t3) consegua, con riferimento all'attività oggetto di analisi, un avanzo compreso nel margine del 6 per cento.

Nel caso in cui nel quarto anno (t4) l'ente svolga l'attività conseguendo un avanzo di gestione, anche se con un margine inferiore al 6 per cento, l'attività verrà comunque qualificata commerciale.

Per quanto concerne poi il quinto anno (t5), l'ente non potrà applicare di nuovo il criterio di "tolleranza" e, pertanto, in detto anno (t5), l'attività potrà considerarsi non commerciale solo se il differenziale tra ricavi e costi sia pari o inferiore a zero.

Esempio 3

Si ipotizzi che l'ente per 2 anni consecutivi (t1 e t2) consegua, con riferimento all'attività oggetto di analisi, un avanzo compreso nel margine del 6 per cento.

Nel caso in cui nel terzo anno (t3) l'ente svolga l'attività conseguendo un avanzo di gestione, con un margine superiore al 6 per cento, l'attività verrà qualificata commerciale.

Per quanto concerne poi il quarto anno (t4), l'ente non potrà applicare di nuovo il criterio di "tolleranza" e, pertanto, in detto anno (t4), l'attività potrà considerarsi non commerciale solo se il differenziale tra ricavi e costi sia pari o inferiore a zero.

Le tabelle che seguono schematizzano i precedenti esempi 1, 2 e 3.

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
t4	105.000,00	100.000,00	5,00%	Commerciale
t5	102.500,00	100.000,00	2,50%	Commerciale
t6	93.000,00	100.000,00	Negativa	Non commerciale

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
t3	107.000,00	100.000,00	7,00%	Commerciale
t4	93.000,00	100.000,00	Negativa	Non commerciale

2.2.3. Criteri di non commercialità ai fini IRES dell'attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale

In materia di imposte sui redditi, il Titolo X del Codice reca anche specifiche previsioni per definire i criteri di non commercialità ai fini IRES dell'attività di

ricerca scientifica di particolare interesse sociale⁸⁴. Secondo tali previsioni⁸⁵, per gli enti del Terzo settore diversi dalle imprese sociali *«sono altresì considerate non commerciali»* ai fini IRES, e quindi da non sottoporre al *test* di non commercialità di cui ai commi 2 e 2-bis), le attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale:

- a) se svolte direttamente dagli enti del Terzo settore (diversi dalle imprese sociali) *«la cui finalità principale consiste nello svolgere attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale e purché tutti gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei loro risultati e non vi sia alcun accesso preferenziale da parte di altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente medesimo nonché ai risultati prodotti»*;
- b) *«affidate»* dagli enti del Terzo settore (diversi dalle imprese sociali) *«ad università e altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e secondo modalità definite dal decreto del Presidente della Repubblica 20 marzo 2003, n. 135»*⁸⁶.

Secondo le disposizioni in esame, la non commercialità ai fini IRES dell'attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale ricorre nelle seguenti ipotesi:

- a) se la predetta attività è posta in essere direttamente dagli ETS (diversi dalle imprese sociali) aventi come finalità principale lo svolgimento di attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale alle seguenti condizioni:
 - che tutti gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei loro risultati;

⁸⁴ L'attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale rientra tra le attività di interesse generale ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lettera h), del CTS.

⁸⁵ V. articolo 79, comma 3, lettere a) e b), del CTS.

⁸⁶ Il decreto del Presidente della Repubblica 20 marzo 2003, n. 135 reca il *«Regolamento di attuazione dell'articolo 10, comma 1, lettera a), n. 11, del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, per la definizione degli*

- che, al fine di garantire una non esclusività nel raggiungimento dei risultati della ricerca, non vi sia alcun accesso preferenziale da parte di altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente medesimo nonché ai risultati prodotti;
- b) se la predetta attività è affidata dagli enti del Terzo settore (diversi dalle imprese sociali) ad università e altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e secondo modalità definite dal d.P.R. n. 135 del 2003.

2.2.4. Criteri di non commercialità ai fini IRES di talune attività svolte dalle fondazioni delle ex IPAB

Il Titolo X del Codice reca anche una specifica previsioni di non commercialità ai fini IRES per talune attività svolte dalle fondazioni delle *ex* IPAB⁸⁷ e quindi da non sottoporre al *test* di non commercialità di cui ai commi 2 e 2-*bis*) dell'articolo 79 del CTS.

Secondo tale previsione *«sono altresì considerate non commerciali»* ai fini IRES talune attività di interesse generale in materia di interventi, servizi e prestazioni sociali, sanitarie e socio-sanitarie, *«se svolte da fondazioni delle ex istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, a condizione che gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di natura sanitaria o socio-sanitaria e che non sia deliberato alcun compenso a favore degli organi amministrativi»*.

I settori di attività di interesse generale in relazione ai quali opera la norma agevolativa sono quelli espressamente individuati dalla stessa, vale a dire:

- interventi e servizi sociali⁸⁸;

ambiti e delle modalità di svolgimento dell'attività di ricerca scientifica, di particolare interesse sociale, da parte di fondazioni senza fini di lucro».

⁸⁷ V. lettera b-*bis*) del comma 3 dell'articolo 79 del CTS, aggiunta dall'articolo 1, comma 82, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019), a decorrere dal 1° gennaio 2019.

⁸⁸ È il settore di attività previsto dall'articolo 5, comma 1, lettera a), del CTS vale a dire *«interventi e servizi sociali ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, della legge 8 novembre 2000, n. 328, e successive*

- interventi e prestazioni sanitarie⁸⁹;
- prestazioni socio-sanitarie⁹⁰.

Nei confronti di tali soggetti il beneficio previsto dalla nuova disposizione si applica alle seguenti condizioni:

- che gli stessi siano iscritti nel RUNTS;
- che gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività indicate dalla norma e che non sia deliberato alcun compenso a favore degli organi amministrativi;
- che risultino rispettati, in generale, tutti i requisiti ai fini del possesso e del mantenimento della qualifica di ente del Terzo settore⁹¹.

L'agevolazione in esame si applica ai sensi e nei limiti della disciplina degli aiuti “*de minimis*” recata dal diritto dell'Unione europea⁹².

2.2.5. Disciplina fiscale ai fini IRES delle raccolte fondi

Per esaminare la disciplina fiscale ai fini delle imposte sui redditi dell'attività di raccolta fondi degli enti del Terzo settore diversi dalle imprese sociali occorre preliminarmente esaminare l'inquadramento che il predetto codice opera, sotto il profilo extra-tributario, dell'attività di raccolta fondi svolta da tali enti⁹³.

Nell'ambito delle previsioni sugli enti del Terzo settore, recate dal Titolo II del Codice, in merito all'attività di raccolta fondi, viene affermato, come già riportato al paragrafo 1.1., che:

modificazioni, e interventi, servizi e prestazioni di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 104, e alla legge 22 giugno 2016, n. 112, e successive modificazioni».

⁸⁹ È il settore di attività previsto dall'articolo 5, comma 1, lettera b), del CTS, vale a dire «*interventi e prestazioni sanitarie*».

⁹⁰ È il settore di attività previsto dall'articolo 5, comma 1, lettera c), del CTS, vale a dire «*prestazioni socio-sanitarie di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 14 febbraio 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001, e successive modificazioni*».

⁹¹ Considerato che la norma è inserita nell'articolo 79, comma 3, del CTS e che il comma 1 di detto articolo prevede che la disciplina di cui al Titolo X del medesimo codice trovi applicazione «*agli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali*» (cfr. con circolare n. 8/E del 10 aprile 2019, paragrafo 7.3.).

⁹² V. il comma 83 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019).

⁹³ V. paragrafo 1.1.

- per raccolta fondi si intende il complesso delle attività e iniziative poste in essere da un ente del Terzo settore al fine di finanziare le proprie attività di interesse generale, anche attraverso la richiesta a terzi di lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva;
- gli ETS possono realizzare attività di raccolta fondi 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, in attuazione dell'articolo 7 del CTS, con d.m. del Ministro del lavoro e delle politiche sociali 9 giugno 2022.

Ciò premesso, per quanto riguarda la disciplina tributaria dell'attività di raccolta fondi degli enti del Terzo settore (diversi dalle imprese sociali), viene stabilito che *«Non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito degli enti del Terzo settore di natura non commerciale ai sensi del comma 5: a) 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»*⁹⁴.

La previsione in esame, di contenuto simile a quella recata dal TUIR per gli enti non commerciali non aventi la qualifica di ETS⁹⁵, stabilisce, in sostanza, che non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti del terzo settore non commerciali diversi dalle imprese sociali, solo i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente (e quindi non quelle fatte in maniera continuativa che in tal caso verranno valutati commerciali o meno a seconda dei principi contenuti nel TUIR) anche mediante offerte di beni di modico valore (es.

⁹⁴ V. articolo 79, comma 4, lettera a), del CTS.

cessioni di piante o frutti) o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

Le anzidette attività di raccolta fondi *«fermo restando il regime di esclusione dall'imposta sul valore aggiunto, sono esenti da ogni altro tributo»*⁹⁶.

L'esclusione delle iniziative in argomento dall'imposizione tributaria è subordinata alle seguenti condizioni:

- 1) deve trattarsi di iniziative occasionali nell'ambito della raccolta fondi;
- 2) la raccolta dei fondi deve avvenire in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
- 3) i beni ceduti per la raccolta dei fondi devono essere di modico valore.

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 raccolta⁹⁷.

Si fa presente che, qualora l'ETS acquisisca la qualifica di ente non commerciale, laddove le raccolte fondi non prevedano la vendita di beni o servizi (es. sollecitazione donazioni, lasciti testamentari, ecc.) e, dunque, non vi sia sotteso alcun rapporto sinallagmatico, esse devono considerarsi non commerciali, indipendentemente dalla frequenza (quindi dall'occasionalità o meno) e dalle modalità (anche se non in concomitanza con celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione) con cui sono realizzate.

⁹⁵ V. articolo 143, comma 3, lettera a), del TUIR che per gli ETS viene disapplicato ai sensi dell'articolo 89, comma 1, lettera a), del CTS.

⁹⁶ V. articolo 89, comma 18, del CTS.

⁹⁷ V. articolo 87, comma 6, del CTS secondo cui *«Gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono inserire all'interno del bilancio redatto ai sensi dell'articolo 13 un rendiconto specifico redatto ai sensi del comma 3 dell'articolo 48, tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui all'articolo 79, comma 4, lettera a). Il presente comma si applica anche ai soggetti che si avvalgono del regime forfetario di cui all'articolo 86»*. V. anche le previsioni recate dal DM 5 marzo 2020 in tema di *«Adozione della modulistica di bilancio degli enti del Terzo settore»*.

Si evidenzia che le entrate di cui sopra non concorrono alla formazione del reddito degli enti del Terzo settore che assumono la qualifica di enti non commerciali. In caso contrario, qualora l'ETS assuma la qualifica di ente commerciale, le stesse entrate da raccolte fondi sono assoggettate a tassazione quali redditi d'impresa (la disciplina della qualificazione fiscale dell'ETS quale ente commerciale o ente non commerciale sarà oggetto di approfondimento nel successivo paragrafo 2.3.).

Nell'ipotesi, invece, in cui l'ETS svolga la raccolta fondi mediante cessione di beni o prestazioni di servizi a fronte di corrispettivi, in via continuativa, senza rispettare i presupposti sopra elencati, tale attività acquisirà carattere commerciale secondo i criteri previsti dal TUIR.

A proposito della raccolta fondi effettuata a carattere occasionale restano ancora valide, in via generale, le indicazioni fornite con la circolare n. 59/E del 31 ottobre 2007 (par. 6) volte a evidenziare *«la necessità di sorvegliare le modalità di raccolta nonché di assicurare la destinazione dei fondi al progetto o alle attività per i quali è stata posta in essere la raccolta e di contenere - richiedendo l'occasionalità dell'iniziativa - l'apparato organizzativo e i conseguenti costi amministrativi e di gestione»*.

La citata circolare ha altresì chiarito che:

«Occorre, pertanto, individuare e quantificare un rapporto tra i fondi raccolti e la loro destinazione, prevedendo che i costi totali, sia amministrativi sia per l'attività di raccolta fondi, debbano essere contenuti entro limiti ragionevoli e tali da assicurare che, dedotti tali costi, residui, comunque, una certa quota di fondi da destinare ai progetti e alle attività per cui la stessa campagna è stata attivata. A tale proposito, si ritiene che i fondi raccolti debbano essere destinati per la maggior parte del loro ammontare a finanziare i progetti e l'attività per cui la raccolta fondi è stata attivata. Per agevolare l'attività di accertamento da parte degli organi preposti alla vigilanza sulla raccolta fondi, le organizzazioni interessate avranno

cura di specificare nella relazione illustrativa che accompagna il rendiconto l'importo dei fondi raccolti risultante dalla documentazione attestante i singoli versamenti, nonché le somme effettivamente destinate alle attività e ai progetti, dettagliatamente descritti, per i quali la raccolta fondi è stata attivata».

Fermo restando quanto sopra riportato occorre tener conto dell'eventualità che la raccolta fondi, dedotti gli oneri di gestione, si concluda in passivo. Tale circostanza, pur se eccezionale, è stata prevista nel d.m. del 9 giugno 2022, ove si legge: *«L'articolo 7 del CTS dispone esplicitamente che la raccolta fondi è infatti finalizzata al finanziamento delle attività di interesse generale. L'ETS sarà pertanto tenuto a rispettare la funzione di strumentalità dell'attività di raccolta fondi rispetto alla realizzazione delle attività statutarie di interesse generale, anche limitando le spese relative all'organizzazione dell'evento che non potranno essere superiori o prossime ai ricavi della raccolta, salvo che si verifichino fatti che possano compromettere la buona riuscita dell'iniziativa, non individuabili a priori. In tale ultimo caso, l'ente sarà tenuto a indicare nel rendiconto e nella relazione illustrativa le motivazioni per le quali i costi sostenuti per la realizzazione dell'evento sono stati superiori ai ricavi. [...] Pertanto, l'ETS deve individuare e quantificare il rapporto tra i fondi raccolti e la loro destinazione, prevedendo che i costi totali, sia amministrativi sia per l'attività di raccolta fondi, debbano essere contenuti entro limiti ragionevoli tali da consentire che, dedotti tali costi, residui, comunque, una congrua quota di fondi da destinare ai progetti e alle attività per cui la stessa campagna è stata attivata.*

Tenuto conto di quanto sopra, i fondi raccolti dovranno quindi essere destinati per la maggior parte del loro ammontare a finanziare i progetti e le attività di interesse generale per cui la raccolta fondi è stata attivata».

2.2.6. Disciplina fiscale ai fini IRES dei contributi e apporti erogati da amministrazioni pubbliche

Una specifica disciplina è prevista nel Codice per i contributi e, in generale, per gli apporti economici erogati da amministrazioni pubbliche in favore di enti del Terzo Settore non commerciali⁹⁸.

Al riguardo, viene stabilito che *«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 convenzionato o in regime di accreditamento, delle attività di interesse generale svolte.

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

- 1) i contributi e gli apporti devono essere erogati da parte di amministrazioni pubbliche⁹⁹;
- 2) detti contributi e apporti devono essere erogati per lo svolgimento, anche convenzionato o in regime di accreditamento¹⁰⁰, 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.

La disposizione si pone in continuità con l'articolo 143, comma 3, lettera b), del TUIR¹⁰¹ che prevede, in termini analoghi, la non concorrenza alla formazione

⁹⁸ V. articolo 79, comma 4, lettera b), del CTS.

⁹⁹ Per quanto riguarda l'individuazione degli enti rientranti nel concetto di *“amministrazioni pubbliche”* ai fini dell'applicazione della disposizione agevolativa in esame, quest'ultima fa riferimento alle *«amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165»* ai sensi del quale *«Per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300. Fino alla revisione organica della disciplina di settore, le disposizioni di cui al presente decreto continuano ad applicarsi anche al CONI.»*.

del reddito degli enti non commerciali di cui al comma 1, lettera c), dell'articolo 73 del TUIR dei contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche «*per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento [...] di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi*».

Ai fini di quest'ultima disposizione, è stato precisato, con riguardo al significato da attribuire alla nozione di “*contributo*”, che la disposizione non opera alcuna distinzione tra contributi a fondo perduto e contributi che hanno natura di corrispettivi, dovendosi pertanto ritenere che rientrino nell'ambito dell'agevolazione anche i contributi aventi natura corrispettiva¹⁰².

Inoltre, ai fini dell'applicazione dell'articolo 143, comma 3, lettera b), del TUIR, il presupposto soggettivo dell'agevolazione è che l'ente si qualifichi complessivamente come ente non commerciale ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lettera c), del medesimo TUIR.

Pertanto, l'agevolazione non spetta quando il contributo pubblico è destinato a finanziare, con carattere di corrispettività, un'attività di prestazione di servizi di natura commerciale che costituisce l'oggetto esclusivo o principale dell'ente. In tale circostanza, infatti, viene meno il requisito di non commercialità, con la conseguenza che l'ente non può beneficiare delle disposizioni agevolative previste per gli enti non commerciali, inclusa quella di cui all'articolo 143, comma 3, lettera b)¹⁰³.

Ciò premesso, alla luce del nuovo assetto delineato dall'articolo 79 del CTS, e in continuità con il quadro sistematico sopra richiamato, si ritiene che, ai fini della verifica dei presupposti per l'applicazione dell'ipotesi di non imponibilità di cui all'articolo 79, comma 4, lett. b) del CTS, l'ente debba:

¹⁰⁰ Per quanto concerne il «*regime di accreditamento*» la norma agevolativa in esame fa riferimento all'articolo 9, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 7 dicembre 1993, n. 517.

¹⁰¹ Tale disposizione non si applica agli ETS (v. articolo 89, comma 1, lettera a), del CTS), ma continua a trovare applicazione per gli enti non commerciali non aventi la qualifica di ente del Terzo settore.

¹⁰² Cfr. Circolare del 12 maggio 1998 n. 124 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. VI, nonché Circolare del 16 luglio 1998 n. 188 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. III.

- preliminarmente effettuare il *test* di non commercialità delle attività di interesse generale svolte ai sensi dei commi 2, 2-*bis*) e 3, secondo i criteri sopra illustrati;
- successivamente determinare la natura fiscale dell'ETS, secondo i criteri riportati al successivo paragrafo 2.3., al fine di verificare se lo stesso si qualifichi come ETS commerciale o come ETS non commerciale. Per quanto detto, infatti, il *test* previsto dal comma 5 sulla qualificazione soggettiva dell'ETS precede logicamente l'applicazione del comma 4, poiché quest'ultimo presuppone che l'ente si qualifichi come ETS di natura non commerciale.

Per determinare la qualificazione dell'ente ai sensi del comma 5, ai fini del relativo *test* di prevalenza, occorre distinguere:

- i proventi di natura commerciale (entrate da attività diverse ed entrate da attività di interesse generale svolte con modalità commerciali, in base ai criteri di cui ai commi 2, 2-*bis*) e 3);
- dai proventi di natura non commerciale (entrate da attività di interesse generale svolte nel rispetto dei criteri di cui ai commi 2, 2-*bis*) e 3, nonché contributi, sovvenzioni, liberalità, quote associative e altre entrate non commerciali a queste assimilabili, ai sensi del comma 5-*bis*).

Una volta effettuato il test di cui al comma 5, l'ente che si qualifichi soggettivamente come ETS non commerciale potrà applicare la non imponibilità prevista dal comma 4 a tutti i contributi pubblici percepiti, ivi inclusi quelli aventi natura corrispettiva, purché siano rispettate tutte le ulteriori condizioni previste dalla norma (provenienza da amministrazioni pubbliche e destinazione ad attività di interesse generale di cui all'articolo 5 del CTS).

Qualora l'ETS non commerciale abbia effettuato un'attività di interesse generale cui all'articolo 5 del CTS, svolta in forma d'impresa non in conformità ai

¹⁰³ Cfr. Risoluzione n. 70/E del 4 marzo 2002.

criteri indicati nei commi 2, 2-*bis*) e 3 dell'articolo 79 del CTS, i cui corrispettivi sono formati in tutto o in parte dai suddetti contributi pubblici non imponibili ai sensi del comma 4, salvo che questi non opti per i regimi forfetari di cui agli articoli 80 e 86 del CTS, ai fini del calcolo del relativo reddito d'impresa occorrerà imputare solo i costi inerenti ai ricavi imponibili¹⁰⁴.

A titolo esemplificativo supponiamo che un ente abbia conseguito ricavi per 150, così suddivisi:

- contributi pubblici per 100;
- ricavi da utenti privati per 50;
- con costi complessivi pari a 90.

Per calcolare il relativo reddito, si considerano solo i ricavi da utenti privati, cioè 50 (150 meno i 100 di contributi pubblici) e a questi si deduce la parte dei costi imputabile pro-rata ai ricavi privati:

$$90 \times 50 / 150 = 30.$$

Il reddito sarà quindi: ricavi privati 50 meno costi proporzionali 30, uguale 20.

Per quanto attiene agli enti eroganti, sebbene la norma in commento faccia riferimento alle sole amministrazioni pubbliche nazionali,¹⁰⁵ occorre operare una lettura complessiva e sistematica considerando anche quanto riportato al comma 2 dell'articolo 79 del CTS in base al quale si considerano rilevanti ai fini del *test* di non commercialità anche gli apporti dell'«*Unione europea, amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici di diritto internazionale*».

Da ciò consegue che, anche ai fini dell'applicazione della previsione agevolativa oggetto del presente paragrafo, occorre fare riferimento, nel rispetto di tutte le altre condizioni normativamente stabilite, non solo ai contributi erogati dalle amministrazioni pubbliche nazionali, ma anche quelli erogati dall'Unione europea,

¹⁰⁴ V. articolo 109, comma 5, del TUIR.

¹⁰⁵ La lettera b) del comma 4 dell'articolo 79 del CTS fa riferimento alle «*amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165*».

dalle amministrazioni pubbliche straniere o da altri organismi pubblici di diritto internazionale.

2.2.7. Criteri di non commercialità delle attività svolte dalle associazioni del Terzo settore nei confronti degli associati e di soggetti ad essi assimilati

Tra le previsioni fiscali in tema di imposte sui redditi recate dal Codice sono ricomprese quelle in tema di attività svolte dalle associazioni del Terzo settore nei confronti degli associati e di soggetti ad essi assimilati¹⁰⁶. Secondo tali disposizioni:

- *«Si considera non commerciale l'attività svolta dalle associazioni del Terzo settore nei confronti dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente»;*
- *«Non concorrono alla formazione del reddito delle associazioni del Terzo settore le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi»;*
- *«Si considerano, tuttavia, attività di natura commerciale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati e dei familiari conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, salvo che le relative attività siano svolte alle condizioni di cui ai commi 2 e 2-bis»;*
- *«Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitudine o di occasionalità».*

¹⁰⁶ V. articolo 79, comma 6, del CTS. Tali previsioni hanno, in linea di massima, un contenuto simile ai commi 1 e 2 dell'articolo 148 del TUIR che reca disposizioni in favore degli enti non commerciali costituiti in forma associativa e che, in base all'articolo 89, comma 1, lettera a), del CTS non trovano applicazione per gli enti del Terzo Settore.

La norma sancisce l'esclusione dall'ambito della commercialità delle attività svolte dagli enti del Terzo settore aventi carattere associativo nei confronti «*dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi*»¹⁰⁷, sempre che le stesse siano esercitate in conformità alle finalità istituzionali e in assenza di una specifica corrispettività, e la conseguente non imponibilità delle somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi.

La disposizione conferma, tuttavia, la natura commerciale delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi rese, ancorché in conformità alle finalità istituzionali, nei confronti «*degli associati e dei familiari conviventi degli stessi*» verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Le quote differenziate costituiscono in sostanza il corrispettivo dovuto in base a un rapporto sinallagmatico instaurato con l'ente.

Resta fermo che se le attività svolte a fronte di corrispettivo nei confronti degli associati e dei familiari conviventi rispetta il “*test di non commercialità*” previsto dai commi 2 e 2-*bis* dell'articolo 79 queste sono qualificate come non commerciali.

I corrispettivi specifici resi per cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti «*degli associati e dei familiari conviventi degli stessi*» si considerano componenti del reddito d'impresa o redditi diversi, a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità.

Si precisa che l'attività “*esterna*” delle associazioni del Terzo settore, quella cioè resa da tali enti nei confronti dei terzi, resta fuori dalla sfera di applicazione delle previsioni agevolative analizzate nel presente paragrafo.

Disposizioni particolari di maggior favore, in deroga a quelle appena illustrate nel presente paragrafo, sono dettate per gli enti iscritti nel RUNTS nella sezione

¹⁰⁷ Per familiari si intendono, a norma dell'articolo 5, comma 5, del TUIR, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado.

delle OdV e delle APS, che saranno di seguito oggetto di esame nei successivi paragrafi 2.2.8. e 2.2.9.

2.2.8. Regime fiscale delle organizzazioni di volontariato e degli enti filantropici

Gli enti del Terzo settore aventi qualifica di organizzazioni di volontariato sono destinatari, in aggiunta alle previsioni agevolative recate dal Codice per gli enti del Terzo settore diversi dalle imprese sociali commentate nei precedenti paragrafi, anche di particolari disposizioni di favore.

Trattasi di due previsioni relative, rispettivamente: a) alla non commercialità di talune attività svolte senza impiego di mezzi concorrenziali; b) all'esenzione dei redditi degli immobili destinati ad attività non commerciali.

a) Non commercialità ai fini IRES delle attività svolte senza impiego di mezzi concorrenziali

Tale agevolazione prevede che non si considerano commerciali ai fini IRES, oltre alle menzionate attività ed entrate oggetto delle previsioni analizzate nei precedenti paragrafi¹⁰⁸, anche le seguenti attività effettuate dalle organizzazioni di volontariato a condizione che siano svolte senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato¹⁰⁹:

1. attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;

¹⁰⁸ Trattasi delle previsioni recate dall'articolo 79, commi 2, 2-bis e 3, del CTS, analizzate nei paragrafi da 2.2.1 a 2.2.6.

¹⁰⁹ V. articolo 84, comma 1, del CTS. Le fattispecie recate dal comma 1 dell'articolo 84 del CTS riprendono in parte quelle previste per le organizzazioni di volontariato dal d.m. 25 maggio 1995 recante i «*Criteri per l'individuazione delle attività commerciali e produttive marginali svolte dalle organizzazioni di volontariato*» che ai sensi dell'articolo 8, comma 4, primo periodo, della legge 11 agosto 1991, n. 266, non costituiscono base imponibile ai sensi delle imposte dirette.

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

Si tratta di disposizioni con le quali vengono de-commercializzate specifiche attività che, solitamente, costituiscono lo strumento per reperire risorse finanziarie necessarie al sostentamento dell'ente.

La previsione agevolativa relativa alle attività in esame (*sub* 1., 2. e 3.) rientra tra quelle la cui efficacia applicativa è stata posticipata a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025¹¹⁰.

Si evidenzia che con riferimento alle OdV l'articolo 33, comma 3, del Codice dispone che *«Per l'attività di interesse generale prestata le organizzazioni di volontariato possono ricevere, soltanto il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate, salvo che tale attività sia svolta quale attività secondaria e strumentale nei limiti di cui all'articolo 6»*.

b) Esenzione dei redditi degli immobili destinati ad attività non commerciali

La norma agevolativa prevede che i redditi degli immobili, destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle organizzazioni di volontariato, sono esenti dall'IRES¹¹¹. Si precisa che la norma agevolativa in esame si applica anche agli enti filantropici iscritti nella specifica sezione del RUNTS¹¹², nonché alle APS ai sensi dell'articolo 85, comma 7, del CTS.

La disposizione in esame riguarda gli immobili e i redditi da questi rinvenibili, destinati in via esclusiva allo svolgimento o al finanziamento di attività di interesse generale non commerciale, esentandone i redditi ai fini dell'IRES.

¹¹⁰ Ai sensi dell'articolo 104, comma 2, del CTS.

¹¹¹ V. articolo 84, comma 2, del CTS.

¹¹² Il comma 2-*bis* dell'articolo 84 del CTS, è stato aggiunto nell'attuale versione dall'art. 26, comma 1, lett. d), n. 2), decreto-legislativo 21 giugno 2022, n. 73.

Si tratta di una previsione che introduce un beneficio specifico, con una novità nel panorama legislativo fiscale, permettendo alle organizzazioni che basano la propria attività sul supporto dei volontari, di evitare che la tassazione dei redditi immobiliari possa intaccare le risorse destinate allo svolgimento di attività di interesse generale meritevoli di tutela.

Tali previsioni, a differenza dell'altra sopra esaminata sub *a*) (non commercialità delle attività svolte senza impiego di mezzi concorrenziali), hanno trovato applicazione, in via transitoria, già a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017, nei confronti alle OdV e delle APS iscritte nei vecchi registri¹¹³ e, successivamente alla loro abrogazione, nei confronti degli enti iscritti nelle sezioni del RUNTS dedicate alle stesse OdV e APS.

Le disposizioni in esame stabiliscono che devono essere considerati esenti da IRES i redditi che le OdV e le APS traggono dagli immobili, a condizione che detti redditi vengano dagli stessi enti destinati allo svolgimento delle proprie attività non commerciali. Alla luce dell'articolo 8, comma 1 del Codice i redditi oggetto di esenzione sono esclusivamente quelli utilizzati nello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'articolo 5 del CTS. Infatti, l'articolo 8, comma 1, individua uno stretto nesso di interdipendenza tra le entrate e il patrimonio degli ETS, da una parte, e le finalità civiche solidaristiche e di utilità sociale (caratterizzanti l'attività di interesse generale degli ETS ai sensi del comma 1 dell'articolo 5), dall'altra.

Al riguardo, occorre considerare che ai fini dell'esenzione in argomento l'ammontare dei redditi conseguiti dagli immobili non deve necessariamente essere utilizzato integralmente nel medesimo periodo d'imposta per finanziare l'attività istituzionale non commerciale.

Potrebbe verificarsi che l'ente impieghi nell'attività istituzionale solo una parte di proventi conseguiti, in quanto:

- l’impiego nell’attività istituzionale non si realizza con riferimento ad un solo periodo d’imposta, ma nel tempo;
- destina parte dei proventi per finanziare progetti futuri (lavori o progetti approvati ma non ancora iniziati).

Tali circostanze non comportano la decadenza dall’agevolazione fruita, pur restando fermo per l’ente l’onere di provare, con apposita documentazione, l’utilizzo dei proventi per le finalità istituzionali, ancorché ripartito in più annualità.

L’articolo 26 del decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73 ha introdotto, all’articolo 84, il comma 2-*bis*, che estende la disposizione di cui al comma 2 anche agli enti filantropici.

Considerato che il comma 2-*bis* non introduce una nuova agevolazione, ma estende agli enti filantropici quella disposta dal precedente comma 2, l’esenzione trova applicazione nel periodo “*transitorio*” anche per gli ETS iscritti al RUNTS con la qualifica di enti filantropici¹¹³. L’ambito oggettivo dell’agevolazione riguarda i redditi che le OdV e gli enti filantropici traggono dagli immobili di cui sono proprietari o titolari di altro diritto reale di godimento.

La detassazione prevista dalle disposizioni in commento riguarda espressamente i redditi di natura fondiaria rilevanti ai fini IRES per i citati soggetti. Rientrano, pertanto, nell’esenzione, oltre i redditi catastali degli immobili strumentali all’attività di interesse generale non commerciale, anche i redditi derivanti dalla gestione degli immobili, inclusa la locazione, a condizione che gli immobili non siano inseriti in un “*contesto produttivo*”, ma siano posseduti e gestiti al mero scopo di trarne redditi di natura fondiaria, destinati al sostegno delle finalità istituzionali proprie dell’ente filantropico o dell’OdV e, quindi, non sia configurabile, nell’attività di gestione, un’attività organizzata in forma d’impresa.

¹¹³ Di cui alla legge n. 266 del 1991.

¹¹⁴ Risoluzione n. 75/E del 21 dicembre 2023.

Non rientrano quindi nel campo di applicazione della disposizione agevolativa in esame i redditi derivanti da una gestione del patrimonio immobiliare effettuata in forma di impresa.

Si evidenzia che a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025 non saranno più applicabili, in quanto abrogate dal CTS, le disposizioni agevolative ai fini IVA e IRES riservate alle OdV concernenti:

- le operazioni effettuate dalle organizzazioni di volontariato di cui all'articolo 3, costituite esclusivamente per fini di solidarietà, non si considerano cessioni di beni né prestazioni di servizi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto;
- i proventi derivanti da attività commerciali e produttive marginali non costituiscono redditi imponibili ai fini dell'IRES, qualora sia documentato il loro totale impiego per i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato.

Da tale termine le OdV applicheranno la disciplina comune agli altri ETS salvo le specifiche disposizioni riservate a questa particolare categoria di soggetti contenute nel CTS.

2.2.9. Regime fiscale delle associazioni di promozione sociale e delle società di mutuo soccorso

Gli enti del Terzo settore aventi qualifica di associazioni di promozione sociale sono destinatari, in aggiunta alle previsioni agevolative di cui all'articolo 79 del CTS per gli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, anche di particolari disposizioni di favore, sempre ai fini delle imposte sui redditi, specificamente previste per le citate APS¹¹⁵.

Trattasi di previsioni riguardanti:

- a) la non commercialità IRES di talune attività rese a fronte di un corrispettivo agli associati e ai familiari conviventi e agli altri soggetti richiamati al comma 1 dell'articolo 85 del CTS;

¹¹⁵ V. articolo 85 del CTS.

- b) la non commercialità IRES della somministrazione di alimenti e bevande e dell'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
- c) la non commercialità IRES delle vendite di beni senza impiego di mezzi concorrenziali;
- d) l'esenzione dei redditi degli immobili destinati ad attività non commerciali.

a) Non commercialità IRES di talune attività rese agli associati e ai familiari conviventi degli stessi verso corrispettivi

La norma agevolativa¹¹⁶, dispone che non si considerano commerciali ai fini IRES le attività svolte dalle APS in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti «*degli iscritti, dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi*» ovvero di altre associazioni di promozione sociale che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o iscritti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché nei confronti di enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da ETS.

Detto regime agevolativo si rende, pertanto, applicabile qualora sussistano congiuntamente i seguenti presupposti:

- le attività agevolate devono essere effettuate da enti del Terzo settore iscritti nel RUNTS nella sezione delle associazioni di promozione sociale;

¹¹⁶ V. articolo 85, comma 1, del CTS. La norma riprende, in linea di massima, la previsione recata, per gli enti non commerciali associativi, dall'articolo 148, comma 3, del TUIR. Si evidenzia che l'articolo 89, comma 4, del CTS – come sostituito dall'articolo 14, comma 2, decreto-legge n. 34 del 2019 – ha previsto che la disposizione contenuta al comma 3 dell'articolo 148 del TUIR, attualmente applicabile alle «*associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, nonché per le strutture periferiche di natura privatistica necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizi di pubblico interesse*», a decorrere dal termine previsto dall'articolo 104, comma 2, del CTS sarà applicabile unicamente alle «*associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, sportive dilettantistiche, nonché per le strutture periferiche di natura privatistica necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizi di pubblico interesse*». Lo stesso

- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi devono essere rese ai soggetti indicati dalla norma, vale a dire:
 - agli iscritti, associati e ai «*familiari conviventi degli stessi*» associati;
 - alle altre associazioni di promozione sociale che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale;
 - agli associati di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale;
 - ai tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;
 - agli enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore¹¹⁷.

Con particolare riguardo alla categoria degli “*associati*” richiamati al comma 1 dell'articolo 85 del CTS vi rientrano anche agli enti diversi da quelli dotati della qualifica di APS, sempreché nel rispetto dei requisiti di cui all'articolo 35 del CTS¹¹⁸.

- le stesse attività devono essere effettuate «*in diretta attuazione degli scopi istituzionali*».

In merito a tale ultimo requisito si precisa che l'individuazione dell'attività che può ritenersi svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali deve essere

articolo 89 del CTS, al comma 1, lettera a), ha previsto, dal termine sopra riportato, la disapplicazione dell'articolo 148 del TUIR per gli enti del Terzo settore.

¹¹⁷ Relativamente agli enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da ETS si ricorda che ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lettera m), del CTS rientrano tra le attività di interesse generale i «*servizi strumentali ad enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore*».

¹¹⁸ L'articolo 35, comma 3 del CTS prevede che «*Gli atti costitutivi delle associazioni di promozione sociale possono prevedere l'ammissione come associati di altri enti del Terzo settore o senza scopo di lucro, a condizione che il loro numero non sia superiore al cinquanta per cento del numero delle associazioni di promozione sociale*». Ai sensi del successivo comma 4, quest'ultima disposizione «*non si applica agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI che associano un numero non inferiore a cinquecento associazioni di promozione sociale*».

effettuata in base a criteri obiettivi e non sulle base di un'autoqualificazione risultante dalla sole indicazioni statutarie.

In sostanza, l'attività svolta «*in diretta attuazione degli scopi istituzionali*» non è quella genericamente rientrante fra le finalità istituzionali dell'ente in quanto l'applicazione del regime di favore è subordinato alla circostanza che l'anzidetta attività costituisca il naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano ciascun ente associativo¹¹⁹.

Con particolare riguardo alla categoria degli “*iscritti*” richiamati al comma 1 dell'articolo 85 del CTS quali destinatari dei beni e dei servizi da parte degli APS si osserva quanto segue.

La spettanza dell'agevolazione nei confronti di soggetti diversi dagli associati, quali gli iscritti, benché gli stessi non beneficino dei diritti di partecipazione e voto nelle assemblee dell'associazione, può riconoscersi, a condizione che gli stessi esprimano un forte e duraturo legame con l'associazione stessa attraverso ad es. il versamento della quota di iscrizione al pari degli associati veri e propri e il tesseramento all'organizzazione nazionale di riferimento.

Inoltre, gli iscritti e l'associazione di riferimento devono essere inseriti in un contesto organizzativo nazionale, all'interno del quale dovrà emergere, tuttavia, la partecipazione degli enti periferici alla vita democratica dell'ente nazionale.

Ciò risponde alla *ratio* della norma agevolativa tesa a incentivare sotto il profilo fiscale i proventi derivanti, non dalla generalità degli utenti destinatari delle attività istituzionali rese, ma solo da parte di coloro cui sia comprovato l'inserimento (come associati, iscritti e tesserati) all'interno dell'«*unica organizzazione locale o nazionale*».

¹¹⁹ Tale criterio interpretativo si pone in continuità con quanto già costantemente chiarito in via di prassi dall'Amministrazione finanziaria in relazione al beneficio recato dall'articolo 148, comma 3, del TUIR (cfr. circolare n. 124/E del 12 maggio 1998, par. 5.2.2).

Per espressa previsione normativa dette disposizioni si applicano anche alle società di mutuo soccorso¹²⁰.

Riguardo alle sole APS è previsto, inoltre, che non si considerano commerciali ai fini IRES le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati e ai «*familiari conviventi degli stessi*» verso pagamento di corrispettivi specifici in attuazione degli scopi istituzionali¹²¹.

Tuttavia, in deroga alle previsioni agevolative appena descritte, è stabilito che si considerano comunque commerciali le seguenti attività¹²²:

- cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita;
- somministrazioni di pasti;
- erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore;
- prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito;
- prestazioni di servizi portuali e aeroportuali;
- gestione di spacci aziendali e di mense;
- organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
- gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- pubblicità commerciale;
- telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

b) Non commercialità ai fini IRES dell'attività di somministrazione di alimenti e bevande e di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici

La norma¹²³ prevede che, per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti a carattere nazionale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal

¹²⁰ L'articolo 85, comma 7-bis, del CTS dispone che «Le disposizioni del comma 1 si applicano anche alle società di mutuo soccorso».

¹²¹ V. articolo 85, comma 2, del CTS che riprende il contenuto dell'articolo 148, comma 3, del TUIR.

¹²² V. articolo 85, comma 3, del CTS che riprende il contenuto del comma 4 dell'articolo 148 del TUIR.

¹²³ V. articolo 85, comma 4, del CTS, avente un contenuto in parte simile a quello dell'articolo 148, comma 5 del TUIR.

Ministero dell'Interno, non si considera commerciale ai fini IRES, anche se effettuata a fronte del pagamento di corrispettivi specifici:

- la somministrazione di alimenti o bevande effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale da bar ed esercizi similari;
- l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;

sempre che vengano soddisfatte le seguenti ulteriori condizioni, ovvero che:

- tali attività siano strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali;
- siano effettuate nei confronti degli associati e dei «*familiari conviventi degli stessi*»;
- per lo svolgimento di tale attività l'ente non si avvalga di alcuno strumento pubblicitario o comunque di diffusione di informazioni a soggetti terzi, diversi dagli associati.

La disposizione in esame, avente carattere eccezionale rispetto alla regola generale secondo cui le predette attività assumono rilevanza fiscale come attività commerciali, trova applicazione, sotto il profilo soggettivo, solo nei confronti delle associazioni di promozione sociale che, oltre ad essere iscritte nella corrispondente sezione del RUNTS, siano iscritte nell'apposito registro tenuto dal Ministero dell'Interno, oppure siano a queste affiliate¹²⁴.

Si evidenzia che le disposizioni di cui all'articolo 85, commi 2 e 4 si applicano ai sensi e nei limiti della disciplina degli aiuti “*de minimis*” recata dal diritto dell'Unione europea¹²⁵.

¹²⁴ Trattasi delle APS ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge n. 287 del 1991. Secondo tale disposizione, come anticipato al paragrafo 1.3 nota 30, «*Sono escluse dalla programmazione le attività di somministrazione di alimenti e bevande [...] nelle mense aziendali e negli spacci ammessi ai circoli cooperativi e degli enti a carattere nazionale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'interno*». Continua, infatti, a esistere, anche dopo dell'istituzione del RUNTS, il registro gestito dal Ministero dell'Interno relativo alle associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti non assoggettati alle regole di programmazione delle attività di somministrazione di alimenti e bevande negli spacci annessi ai circoli cooperativi e degli enti a carattere nazionale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'Interno.

¹²⁵ V. articolo 88 del CTS.

c) la non commercialità IRES delle vendite di beni senza impiego di mezzi concorrenziali

Con una previsione analoga a quella prevista per le ODV (*cfr.* precedente paragrafo 2.2.8.), anche per le APS è previsto¹²⁶ che non si considerano commerciali ai fini IRES le attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario e sia svolta senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato.

d) esenzione dei redditi degli immobili destinati ad attività non commerciali

La norma in esame¹²⁷, di identico contenuto a quella prevista per le OdV e gli enti filantropici (*cfr.* precedente paragrafo 2.2.8.), dispone che i redditi degli immobili, destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle associazioni di promozione sociale, sono esenti dall'IRES.

Anche tale previsione agevolativa introduce un beneficio specifico, con una novità nel panorama legislativo fiscale, permettendo alle APS di evitare che la tassazione dei redditi immobiliari possa intaccare le risorse destinate allo svolgimento di attività di interesse generale meritevoli di tutela.

Anche per la disposizione in esame, sotto il profilo dell'efficacia temporale, occorre rilevare che, a differenza delle previsioni agevolative sopra esaminate alle lettere a), b) e c) del presente paragrafo, la stessa ha trovato già applicazione, in via transitoria, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017, prima nei confronti alle associazioni di promozione sociale iscritte

¹²⁶ V. articolo 85, comma 6, del CTS.

¹²⁷ V. articolo 85, comma 7, del CTS.

nei vecchi registri¹²⁸ e, successivamente alla loro abrogazione, nei confronti degli enti iscritti nella sezione del RUNTS dedicata alle APS¹²⁹.

Infine, il comma 5, dell'articolo 85 del CTS prevede che *«Le quote e i contributi corrisposti alle associazioni di promozione sociale di cui al presente articolo non concorrono alla formazione della base imponibile, ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti»*.

2.3. Qualificazione fiscale degli enti del Terzo settore

Il codice del Terzo settore reca specifiche previsioni ai fini della qualificazione agli effetti fiscali, come enti commerciali o come enti non commerciali, degli enti del Terzo settore diversi dalle imprese sociali¹³⁰.

Come anticipato al paragrafo 2.1., con l'introduzione nel sistema fiscale della categoria degli ETS non viene meno la distinzione tra enti commerciali ed enti non commerciali così come stabilita ai fini della soggettività passiva IRES dal TUIR¹³¹, tuttavia il codice del Terzo settore reca specifiche previsioni che innovano radicalmente i criteri di qualificazione agli effetti fiscali, come enti commerciali o come enti non commerciali, degli enti del Terzo settore diversi dalle imprese sociali.

La peculiarità della disciplina introdotta per gli ETS diversi dalle imprese sociali si sostanzia, in particolare, nella previsione di specifici parametri quantitativi per l'acquisizione, il mantenimento o la perdita della qualifica di ente non commerciale diversi dai criteri previsti dal TUIR¹³².

¹²⁸ Di cui alla legge n. 383 del 2000.

¹²⁹ L'articolo 102, comma 4, del CTS stabilisce, infatti, che le disposizioni di cui agli articoli 7, 8 9 e 10 della legge n. 383 del 2000 (disciplinanti i registri nazionale, regionali e provinciali delle associazioni di promozione sociale), nonché il decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali 14 novembre 2001, n. 471 (*«Regolamento recante norme circa l'iscrizione e la cancellazione delle associazioni a carattere nazionale nel Registro nazionale delle associazioni di promozione sociale, a norma dell'articolo 8, comma 1, della L. 7 dicembre 2000, n. 383»*) sono abrogate a decorrere dalla data di operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore (23 novembre 2021).

¹³⁰ V. commi 5, 5-bis e 5-ter dell'articolo 79 del CTS, come risultanti dalle modifiche e aggiunte operate dall'articolo 23 del d.lgs. n. 105 del 2018.

¹³¹ V. articolo 73, comma 1, del TUIR.

¹³² V. articolo 149 del TUIR.

A seguito dell'individuazione della soggettività tributaria dell'ETS in base alle previsioni del Codice, lo stesso ETS sarà inquadrabile tra i soggetti passivi IRES come ente commerciale o come ente non commerciale, vale a dire in una delle categorie di soggetti passivi IRES prevista, in via generale, dal TUIR rispettivamente alle lettere *b)* e *c)*, comma 1, dell'articolo 73.

Si analizzano di seguito le disposizioni previste per gli ETS relative agli specifici parametri quantitativi per l'acquisizione o la perdita della qualifica di ente non commerciale.

2.3.1. Criterio di qualificazione degli enti del Terzo settore agli effetti fiscali

Il Codice, in merito alla qualificazione agli effetti fiscali degli ETS diversi dalle imprese sociali, stabilisce che:

- si considerano non commerciali gli enti del Terzo settore che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di interesse generale in conformità ai criteri di non commercialità indicati dallo stesso CTS per le attività di interesse generale¹³³;
- indipendentemente dalle previsioni statutarie gli ETS assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di interesse generale, svolte in forma d'impresa non in conformità ai criteri di non commercialità previsti dallo stesso Codice per le attività di interesse generale, nonché i proventi delle attività “*diverse*”, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri normativamente stabiliti¹³⁴, superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali.

¹³³ Trattasi delle disposizioni di cui all'articolo 79, commi 2, 2-*bis* e 3, del CTS illustrate nei precedenti paragrafi da 2.2.1 a 2.2.4.

¹³⁴ Tali criteri sono stabiliti dal decreto ministeriale 19 maggio 2021, n. 107 attuativo dell'articolo 6 del CTS.

In sostanza, ai fini fiscali, si considerano non commerciali gli ETS, diversi dalle imprese sociali, che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di interesse generale in conformità ai criteri di non commercialità ai fini IRES previsti dall'art. 79, commi 2, 2-*bis* e 3, del CTS per le attività di interesse generale e sopra illustrati ai paragrafi da 2.2.1. a 2.2.4.

Tale principio viene declinato nell'ambito di un criterio matematico-comparativo che prevede il raffronto tra proventi derivanti da attività (di interesse generale e diverse) commerciali svolte in modalità d'impresa ed entrate derivanti da attività non commerciali.

In particolare, viene stabilito che gli ETS assumono la qualifica fiscale di enti commerciali, indipendentemente da quanto previsto dallo statuto, qualora i proventi delle attività di interesse generale e non rientranti nelle previsioni di non commercialità ai fini IRES disciplinate dal Codice, nonché i proventi commerciali delle attività "*diverse*" (fatta eccezione, tra queste ultime, per le sponsorizzazioni), svolte in forma di impresa, superano nel medesimo periodo d'imposta le entrate derivanti da attività non commerciali.

Non rientrano nel conteggio dei ricavi da attività commerciali i proventi derivanti da eventuali attività diverse commerciali svolte occasionalmente, in quanto ai fini della qualificazione dell'ETS come commerciale sono rilevanti solo i ricavi derivanti da attività esercitate in forma di impresa e, quindi, svolte per professione abituale.

La prevalenza dei proventi da attività commerciali rispetto alle entrate derivanti da attività non commerciali rappresenta, quindi, il parametro per la definizione di commercialità dell'ente che determina automaticamente la perdita di qualifica di ente non commerciale dell'ETS (in merito alle conseguenze ed alla decorrenza temporale della perdita della qualifica di ETS non commerciale si rinvia a quanto verrà illustrato al successivo paragrafo 2.3.4.).

Nei successivi paragrafi 2.3.2. e 2.3.3. si forniscono alcuni chiarimenti in merito alle tipologie di proventi ed entrate da computare ai fini dell'applicazione dei predetti criteri.

2.3.2. Computo dei proventi delle attività svolte in forma d'impresa ai fini della qualificazione fiscale dell'Ente del Terzo Settore

In base alle indicazioni espressamente contenute nelle disposizioni analizzate nel precedente paragrafo 2.3.1., per il computo dei proventi delle attività svolte in forma d'impresa ai fini della qualificazione fiscale dell'ente del Terzo settore occorre ricomprendere in tale computo:

- a) i ricavi delle attività di interesse generale (comprensivi degli apporti economici da parte delle «*amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, l'Unione europea, amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici di diritto internazionale*») svolte in forma d'impresa non in conformità ai criteri di non commercialità ai fini IRES previsti dal CTS;
- b) i *proventi* commerciali delle attività “*diverse*” da quelle di interesse generale (fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione), svolte in forma d'impresa.

In merito ai proventi di cui al punto *a*) si rinvia ai chiarimenti forniti nei paragrafi 2.2.1., 2.2.2., 2.2.3. e 2.2.4. per quanto attiene ai profili interpretativi e applicativi dei criteri di non commercialità delle attività di interesse generale.

Per quanto riguarda, invece, i proventi di cui al punto *b*), si rimanda a quanto illustrato nel paragrafo 2.1.

I proventi delle sponsorizzazioni, per espressa previsione normativa, non devono essere considerati ai fini dell'applicazione del criterio per la determinazione della qualifica come commerciale o non commerciale dell'ente del Terzo settore.

In merito alle attività di “*sponsorizzazione*” si precisa che, in coerenza con la disciplina sulle imposte sui redditi, sono da ricomprendere nell’ambito di tali attività anche i proventi derivanti dai contratti di pubblicità che, pertanto, devono ritenersi esclusi dal computo delle attività commerciali nel raffronto con quelle non commerciali per la determinazione della qualifica come commerciale o non commerciale dell’ente del Terzo settore.

Si precisa che l’articolo 79, comma 5, in esame, pur prevedendo che i relativi proventi non debbano essere computati tra i ricavi commerciali ai fini del giudizio di bilanciamento per la qualificazione tributaria dell’ente, non esclude la rilevanza commerciale delle sponsorizzazioni, che sono da considerarsi componenti positivi di reddito e fiscalmente imponibili.

Con riferimento ai proventi derivanti da attività di raccolta fondi, di cui all’articolo 7 del CTS, svolte con carattere di continuità e qualificabili come entrate commerciali in quanto ottenuti nell’ambito di rapporti aventi natura corrispettiva (cessione di beni e prestazioni di servizi), si evidenzia che tali ricavi non sono menzionati né dal comma 5 né dal comma 5-*bis*) dell’articolo 79 del medesimo Codice. Da ciò si desume che tali attività, pur qualificabili come commerciali, non assumono rilievo nel confronto tra attività commerciali e non commerciali previsto dal citato comma 5.

Ai fini della qualificazione fiscale degli enti del Terzo settore, il legislatore ha individuato, nel comma 5-*bis*) dell’articolo 79 del Codice, esclusivamente le ipotesi di raccolta fondi riconducibili a iniziative occasionali collegate a celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione, nonché le liberalità acquisite nell’ambito di raccolte effettuate senza alcuna forma di corrispettività.

La scelta normativa risponde all’esigenza di tutelare gli strumenti di autofinanziamento degli ETS, evitando che iniziative finalizzate al mero reperimento di risorse possano incidere sulla qualificazione dell’ente e sull’accesso ai regimi agevolati. Alla medesima logica si ricollega la disciplina delle

sponsorizzazioni che, come sopra rappresentato, pur essendo attività diverse di natura commerciale, sono parimenti escluse dal *test* di commercialità.

In conclusione, sia la raccolta fondi continuativa di tipo corrispettivo sia le sponsorizzazioni restano attività commerciali imponibili, ma non rilevano ai fini della verifica della natura commerciale o non commerciale dell'ente ai sensi dell'articolo 79, comma 5, CTS.

2.3.3. Computo delle entrate da attività non commerciali ai fini della qualificazione fiscale dell'Ente del Terzo Settore

Per quanto attiene al computo, ai fini della qualificazione degli ETS (diversi dalle imprese sociali) come enti commerciali o come enti non commerciali, delle entrate derivanti da attività non commerciali, viene stabilito che¹³⁵ *«Si considerano entrate derivanti da attività non commerciali i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente, i proventi non commerciali di cui agli articoli 84 e 85 e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, ivi compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali»* in base alle previsioni del Codice (disciplinanti i criteri di non commercialità delle attività di interesse generale e di non concorrenza alla formazione del reddito di raccolte fondi e contributi da amministrazioni pubbliche) *«tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali»*.

In sostanza, devono essere ricomprese tra le attività non commerciali, limitatamente alla fase della qualificazione fiscale dell'ETS, e con le precisazioni che verranno illustrate in seguito:

- a) i contributi;
- b) le sovvenzioni e le liberalità;
- c) le quote associative dell'ente;
- d) i proventi non commerciali di cui agli articoli 84 e 85 del CTS;

¹³⁵ V. comma 5-*bis* dell'articolo 79 del CTS, inserito dall'articolo 23, comma 1, lettera c), d.lgs. n. 105 del 2018.

- e) ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, ivi compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali in base alle previsioni del CTS (disciplinanti la non commercialità delle attività di interesse generale e la non concorrenza alla formazione del reddito imponibile di raccolte fondi e contributi da amministrazioni pubbliche di cui al comma 4 dell'articolo 79), tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali.

2.3.3.1. Contributi

Secondo le regole generali di imposizione contenute nel TUIR, sia che i contributi vengano erogati da enti pubblici sia che vengano erogati da soggetti privati, qualora abbiano natura di corrispettivi rispetto ad attività rese in forma professionale e abituale dall'ente percipiente in favore dell'erogante, assumono rilevanza tributaria e concorrono alla formazione del reddito imponibile come redditi d'impresa a prescindere della qualificazione dell'ente come ente commerciale o ente non commerciale.

Diversamente, sempre secondo le regole generali di imposizione, i contributi (pubblici e privati) non aventi natura sinallagmatica, qualora siano erogati a:

- enti non commerciali (sempre che non siano specificamente erogati per eventuali attività commerciali, non prevalenti, svolte dall'ente non commerciale) non sono inquadrabili in nessuna delle categorie reddituali individuate dal TUIR e, quindi, non assumono rilevanza ai fini impositivi;
- enti commerciali gli stessi assumono rilevanza reddituale come componenti positivi del reddito d'impresa.

Da ciò discende che l'individuazione del trattamento impositivo ai fini delle imposte sui redditi dei contributi pubblici e privati non aventi natura di corrispettivo può essere individuato solo dopo la qualificazione dell'ente come ente commerciale o ente non commerciale.

Nessuna specifica rilevanza assumono i contributi nella definizione della natura fiscale dell'ente secondo i criteri di qualificazione del TUIR (articolo 73) e, pertanto, gli stessi rilevano solo ai fini della determinazione del reddito.

Diversamente, il Codice distingue l'inquadramento ai fini impositivi dei contributi dalla fase di qualificazione dell'ente.

Innanzitutto i contributi si riflettono sull'applicazione della norma del Codice relativa al computo delle entrate non commerciali ai fini della qualificazione dell'ETS quale ente commerciale o ente non commerciale, in quanto il riferimento che la norma opera ai "*contributi*", quale tipologia di entrata non commerciale da considerare ai fini della qualificazione fiscale dell'ente, deve essere inteso come relativo a tutti i contributi, pubblici e privati, non aventi natura di corrispettivo, percepiti dall'ETS oppure destinati a finanziare attività considerate non commerciali ai fini fiscali secondo le regole del Codice.

Si precisa, altresì, che qualora il contributo, pubblico o privato, non avente natura di corrispettivo, sia specificamente destinato a finanziare un'attività preventivamente qualificabile come commerciale svolta dall'ente (es. attività diverse svolte con modalità commerciali), in tal caso lo stesso contributo non può, ai fini della qualificazione dell'ente, essere computato tra le entrate non commerciali, ma deve essere ascritto alle entrate commerciali.

Occorre poi analizzare il rapporto tra la norma in esame, relativa al computo delle entrate non commerciali, con quella che prevede la non concorrenza al reddito imponibile degli ETS, a determinate condizioni, dei contributi e degli apporti erogati da amministrazioni pubbliche ai sensi del comma 4, dell'articolo 79 del CTS.

In base anche a quanto riportato al paragrafo 2.2.6., si ritiene che il richiamo operato dal comma 5-*bis* alle "*entrate considerate non commerciali*" ai sensi del comma 4, debba intendersi, ai fini della qualificazione dell'ente di cui al comma 5, come limitato ai soli contributi pubblici che siano qualificabili, in senso stretto, come entrate "*non commerciali*", in quanto "*assimilabili*" ai contributi, sovvenzioni,

liberalità e altre entrate menzionate nel comma 5-*bis*, ossia ai soli contributi pubblici aventi natura non corrispettiva, oppure abbiano partecipato anche con natura corrispettiva allo svolgimento delle attività di interesse generale in conformità dei commi 2, 2-*bis*) e 3 dell'articolo 79 del CTS.

Viceversa, ai medesimi fini della qualificazione dell'ente, non saranno computati tra le entrate non commerciali i contributi pubblici aventi natura corrispettiva, qualora gli stessi siano percepiti per lo svolgimento di attività che, ai sensi dei citati commi 2, 2-*bis*) e 3, si qualificano come commerciali.

Sono, inoltre, computati tra le entrate non commerciali, i contributi pubblici (insieme agli altri proventi correlati) che vanno a finanziare le attività de-commercializzate ai sensi del comma 3 dell'articolo 79, ovvero le attività di “*ricerca scientifica di particolare interesse sociale*” svolte dagli ETS (comma 3 lett. *a*) e *b*), nonché le attività relative a “*interventi e servizi sociali*”, “*interventi e prestazioni sanitarie*” e “*prestazioni socio-sanitarie*” svolte dalle *ex* IPAB (comma 3 lett. *b-bis*).

Per quanto attiene ai contributi pubblici non aventi natura di corrispettivi, si rinvia alle considerazioni sopra svolte in via generale per i contributi non sinallagmatici. Detti contributi pubblici non corrispettivi sono computati tra le entrate non commerciali ai fini della qualificazione dell'ente, salvo siano corrisposti nell'ambito di svolgimento delle attività diverse svolte con modalità commerciali.

Si precisa che, per le ragioni sopra illustrate, la riconduzione dei contributi (pubblici e privati) non aventi natura sinallagmatica tra le entrate non commerciali dell'ETS vale unicamente ai fini dell'applicazione della regola del raffronto con le entrate commerciali per la qualificazione fiscale dell'ente come ente commerciale o ente non commerciale, in quanto, qualora a seguito di detto raffronto l'ente dovesse assumere natura di ente commerciale, i predetti contributi assumeranno rilevanza reddituale.

Si rappresenta, infine, che, nell'ipotesi in cui l'ETS si trovi nella situazione in cui tenga distinte contabilmente le eventuali diverse attività di interesse generale (v. par. 2.2.1.), qualora a seguito del giudizio di bilanciamento tra proventi commerciali ed entrate non commerciali l'ETS assuma natura di ente commerciale, sebbene una singola attività di interesse generale possa risultare non commerciale, in base al raffronto tra corrispettivi e contributi pubblici, da un lato, e costi effettivi dall'altro, anche tale attività sarebbe attratta nell'area della commercialità in base ai principi generali del TUIR¹³⁶. In tal caso, anche i contributi pubblici, a prescindere dalla loro natura corrispettiva o meno e dall'attività cui sono destinati (seppure considerati tra le entrate non commerciali ai soli fini della qualificazione dell'ente) assumeranno rilevanza reddituale quali componenti positivi del reddito d'impresa.

2.3.3.2. Sovvenzioni e liberalità

Con riferimento alle liberalità la previsione normativa del Codice che le annovera tra le entrate non commerciali ai fini della qualificazione dell'ETS come ente commerciale o ente non commerciale, si riferisce alle corresponsioni di importi di denaro a favore dell'ETS, effettuate spontaneamente e per puro spirito di liberalità.

A differenza delle liberalità, la locuzione “*sovvenzioni*” non necessariamente implica automaticamente il carattere di entrata non sinallagmatica e neppure quella di entrate avente carattere di liberalità.

Va valutata, pertanto, caso per caso, la natura dell'apporto denominata quale “*sovvenzione*” e solo qualora non abbia natura corrispettiva può essere computata tra le entrate non commerciali ai fini della qualificazione dell'ETS come ente commerciale o non commerciale.

¹³⁶ L'articolo 81 del TUIR stabilisce infatti che il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di commerciali, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ed è determinato secondo le regole proprie di tali enti.

Nell'ipotesi, invece, in cui la sovvenzione vada a finanziare, con natura sinallagmatica, un'attività di interesse generale, occorrerà valutare, ai fini della sua attribuzione ai proventi non commerciali, se anche l'attività di interesse generale ha in base ai criteri del Codice carattere non commerciale.

Sia per le liberalità sia per le sovvenzioni, valgono le considerazioni svolte per la rilevanza reddituale come componenti positivi di reddito d'impresa dei contributi nel caso in cui all'esito del giudizio di bilanciamento tra entrate commerciali e non commerciali l'ETS assuma la qualifica di ente commerciale.

2.3.3.3. Quote associative

Le quote associative sono entrate proprie degli enti aventi natura associativa.

In particolare, rientrano tra le entrate non commerciali ai fini della qualificazione dell'ente le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi che, in base al comma 6 dell'articolo 79 del Codice, non concorrono alla formazione del reddito delle associazioni del Terzo settore coerentemente con la previsione recata dalla medesima disposizione secondo cui si considera non commerciale l'attività svolta dalle associazioni del Terzo settore nei confronti dei propri associati e dei «*familiari conviventi degli stessi*» in conformità alle finalità istituzionali dell'ente.

Va rilevato, tuttavia, che, come illustrato al paragrafo 2.2.7., si considerano attività di natura commerciale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati e dei «*familiari conviventi degli stessi*» verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, salvo che le relative attività siano svolte alle condizioni di cui ai commi 2 e 2-bis dell'articolo 79 del Codice che ne determinano la de-commercializzazione.

Pertanto, anche ai fini della qualificazione dell'ETS quale ente commerciale o non commerciale, le quote e i contributi associativi sono computati tra le entrate non commerciali solo se non rivestono natura corrispettiva, oppure se rispettano i criteri contenuti ai commi 2 e 2-*bis* dell'articolo 79.

Le stesse quote e contributi associativi versati dagli associati o dai familiari conviventi degli stessi a fronte di cessioni di beni o di prestazioni di servizi sono, invece, da considerare tra le entrate commerciali ai fini della qualificazione dell'ente (in quanto correlati ad un'attività commerciale) se determinate in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto e se non rispettano i criteri contenuti ai citati commi 2 e 2-*bis*. Fanno eccezione a tale principio le ipotesi di non commercialità ai fini IRES, a condizione che siano rispettati tutti i presupposti normativamente previsti, di talune attività rese agli associati verso corrispettivo da Associazioni di Promozione Sociale, oggetto di approfondimento al precedente paragrafo 2.2.9.

2.3.3.4. Proventi ed entrate non commerciali in base alle previsioni del CTS

Il comma 5-*bis*, dell'articolo 79 del CTS, nell'individuare le entrate non commerciali da computare ai fini della qualificazione fiscale dell'ETS come ente commerciale o ente non commerciale, fa riferimento (oltre a contributi, sovvenzioni, liberalità, quote associative e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti) anche alle seguenti entrate considerate, alle condizioni normativamente stabilite, non commerciali ai fini delle imposte sui redditi dalle specifiche norme del CTS:

- a) proventi ed entrate da attività di interesse generale non commerciali ai fini IRES in base al raffronto tra corrispettivi (compresi gli apporti delle amministrazioni pubbliche) e costi effettivi;

- b) proventi ed entrate da attività di interesse generale di ricerca scientifica di particolare interesse sociale e da talune attività di interesse generale svolte dalle *ex* IPAB;
- c) proventi ed entrate da raccolte fondi occasionali.

Nel rinviare a quanto in precedenza chiarito nei precedenti paragrafi da 2.2.1. a 2.2.6. in merito alle condizioni di applicabilità delle previsioni di non commercialità ai fini IRES e di non concorrenza alla determinazione del reddito imponibile e a quanto precisato nel precedente paragrafo 2.3.3.1. in merito all'incidenza dei contributi ai fini della determinazione della qualifica dell'ETS, si forniscono le seguenti precisazioni in merito ad ulteriori fattispecie di proventi ed entrate considerate non commerciali ai fini della qualificazione dell'ETS.

In merito ai proventi ed entrate *sub* a) si rappresenta che tra le entrate non commerciali da computare per la qualificazione dell'ETS rientrano sia i corrispettivi pagati dagli utenti sia i contributi erogati da amministrazioni pubbliche qualora in base al raffronto tra i predetti corrispettivi e i costi effettivi l'attività di interesse generale risulti non commerciale.

Al riguardo, si precisa, analogamente a quanto fatto per i contributi pubblici al paragrafo 2.3.3.1., che, nell'ipotesi in cui l'ETS si trovi nella situazione in cui le attività di interesse generale siano tenute distintamente, qualora a seguito del giudizio di bilanciamento tra proventi commerciali ed entrate non commerciali l'ETS assuma natura di ente commerciale, sebbene una singola attività di interesse generale possa risultare non commerciale in base al raffronto tra corrispettivi e contributi pubblici, da un lato, e costi effettivi dall'altro, anche tale attività sarebbe attratta nell'area della commercialità in base ai principi generali del TUIR. In tal caso, anche i corrispettivi pagati dagli utenti (seppure considerati tra le entrate non commerciali ai soli fini della qualificazione dell'ente) assumeranno rilevanza reddituale quali componenti positivi del reddito d'impresa.

In merito ai proventi ed entrate *sub b)*, si precisa che gli stessi rientrano tra le entrate non commerciali da computare per la qualificazione dell'ETS qualora, in base al rispetto delle condizioni normativamente stabilite, l'attività di interesse generale risulti non commerciale. Nel caso in cui l'ente dovesse risultare commerciale, valgono le considerazioni svolte in relazione al punto a) per quanto attiene alla rilevanza reddituale come redditi d'impresa dei relativi proventi ed entrate.

Riguardo ai proventi ed entrate *sub c)*, si precisa, quanto alle raccolte fondi, che solo i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente secondo le condizioni normativamente fissate possono essere computati tra le entrate non commerciali ai fini della qualificazione dell'ETS, atteso che solo alle condizioni sopra dette tali fondi non concorrono alla formazione del reddito.

Non concorre alla formazione del reddito, e quindi rientra tra i proventi non commerciali, la raccolta fondi effettuata mediante sollecitazione al pubblico, anche se svolta con continuità, in quanto i relativi fondi sono privi del carattere della corrispettività e quindi non sono riconducibili tra le attività commerciali.

Anche in questo caso, qualora, a seguito del giudizio di bilanciamento tra proventi commerciali ed entrate non commerciali, l'ETS assuma natura di ente commerciale, le entrate e i proventi da raccolte fondi occasionali (ancorché svolte secondo i criteri normativamente fissati che ne escluderebbero la rilevanza reddituale), nonché quelli derivanti dalla sollecitazione al pubblico, assumeranno rilevanza ai fini reddituali quali componenti positivi del reddito d'impresa.

2.3.3.5. Valore normale beni ceduti e servizi erogati gratuitamente

Si forniscono in questo paragrafo alcuni chiarimenti in merito alla previsione secondo cui, nella determinazione dell'importo delle attività non commerciali da raffrontare si deve tenere conto anche del valore normale dei beni ceduti e delle

prestazioni di servizio erogate in maniera gratuita oppure a fronte di corrispettivi inferiori al loro valore normale.

Con tale disposizione il legislatore ha voluto evitare che enti che erogano i propri servizi in modo gratuito siano penalizzati rispetto ad altri soggetti che ricevono un corrispettivo per l'attività svolta.

Si pensi, ad esempio, alle organizzazioni che prestano gratuitamente la propria attività nei confronti di soggetti svantaggiati. Questi enti, in presenza di ricavi derivanti da un'attività commerciale (esempio da un'attività diversa di cui all'articolo 6 del CTS) svolta in maniera seppure marginale, rischierebbero di essere qualificati come enti commerciali.

Al riguardo, la quantificazione delle prestazioni dovrà avvenire al “*valore normale*”¹³⁷ la cui definizione è contenuta nel TUIR, ai sensi del quale «*per valore normale [...] si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore*»¹³⁸.

In sostanza, per l'identificazione del valore normale del bene si dovrà fare riferimento al valore desumibile in modo oggettivo da listini, tariffari, mercuriali o simili¹³⁹.

¹³⁷ Al riguardo si richiama la disposizione contenuta al comma 1 dell'articolo 79 del CTS che prevede che agli enti del Terzo settore si applicano, accanto alle specifiche disposizioni Titolo X, anche «*le norme del titolo II del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in quanto compatibili*».

¹³⁸ V. articolo 9, comma 3, del TUIR.

¹³⁹ Cfr. circolare n. 39/E del 19 agosto 2005, par. 4.

L'ente che effettua l'attività gratuita deve acquisire, a comprova delle effettività della prestazione e della congruità del valore attribuito ad essa, in aggiunta alla documentazione attestante il valore normale come sopra determinato (listini, tariffari o mercuriali, etc.), anche una ricevuta da parte dell'utente/cliente che contenga la descrizione analitica e dettagliata della prestazione e dei beni ricevuti.

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 conserva comunque 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.

In relazione alla necessità di identificare il prezzo mediamente praticato per un servizio o un bene della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, l'ente deve effettuare una propria valutazione, attraverso l'utilizzo di criteri ragionevoli: ad esempio, se l'ente dona beni con difetti di confezionamento, potrà quantificare la cessione al prezzo di vendita degli stessi in un supermercato vicino diminuito dello "sconto" per difetto di confezionamento. È utile procurarsi a tal fine una documentazione dei prezzi calcolati dagli altri esercizi commerciali, in modo da fornire un elemento probatorio della congruità del valore stimato.

Nei casi in cui sia necessario quantificare i "proventi figurativi" correlati a prestazioni di servizi, è possibile far riferimento ai costi figurativi relativi ai volontari impiegati nello svolgimento di tali attività¹⁴⁰.

¹⁴⁰ Come precisato dall'OIC 35 «Un esempio di costi figurativi è dato dall'impegno di volontari iscritti nel registro di cui all'art. 17, comma 1, del decreto legislativo n. 117 del 2017, calcolati attraverso l'applicazione, alle ore di attività di volontariato effettivamente prestate, della retribuzione oraria lorda prevista per la corrispondente qualifica dei contratti collettivi di cui all'art. 51 del decreto legislativo 15

Con riferimento alla valorizzazione dei “*costi figurativi*” dei volontari, questa può avvenire moltiplicando le ore di lavoro prestate dai volontari per la retribuzione lorda oraria prevista dai CCNL in relazione alle mansioni svolte.

A tal fine, risulta fondamentale l’iscrizione dei volontari che svolgono la loro attività in modo non occasionale nel registro di cui all’articolo 17 del CTS, nonché la corretta quantificazione e rendicontazione delle ore e dei giorni da questi dedicati allo svolgimento delle attività dell’ETS.

2.3.4. Disciplina del mutamento della qualifica dell’Ente del Terzo settore

Il Codice disciplina il mutamento della qualifica dell’ente del Terzo settore non commerciale stabilendo che «*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*»¹⁴¹.

Pertanto, in base a tale previsione, il mutamento della qualifica dell’ente opera a partire dal periodo d’imposta in cui l’ente assume natura commerciale e quindi, per i soggetti il cui esercizio sociale coincide con l’anno solare, dal 1° gennaio dell’anno oggetto della valutazione.

I soggetti con periodo d’imposta non coincidente con l’anno solare mutano la qualifica dall’inizio del loro periodo d’imposta.

In via transitoria, solo con riferimento ai primi due periodi d’imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2025 (vd. paragrafo 1.5.), il mutamento di qualifica, da ente non commerciale a ente del Terzo settore commerciale o da ente commerciale a ente del Terzo settore non commerciale, opera invece a partire dal periodo d’imposta successivo a quello in cui avviene il mutamento di qualifica. Per i

giugno 2015, n°81, così come un esempio di proventi figurativi è riferibile alla traduzione in termini economici dell’apporto che i volontari forniscono attraverso lo svolgimento della propria attività personale, spontanea e gratuita».

¹⁴¹ V. comma 5-ter dell’articolo 79 del CTS, è stato inserito dall’articolo 23, comma 1, lettera c), del d.lgs. n. 105 del 2018.

soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, il mutamento della qualifica nei due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2025 avviene in base al proprio periodo: ad esempio, il mutamento di qualifica fiscale per l'esercizio sociale dal 1° luglio 2025 al 30 giugno 2026 opererà dal 1° luglio 2027, mentre per l'esercizio sociale dal 1° luglio 2026 al 30 giugno 2027 opererà dal 1° luglio 2028.

In base alle disposizioni contenute all'articolo 79, commi 5 e 5-*bis*, la qualificazione dell'ETS ai fini fiscali consiste, in sostanza, in una mera operazione contabile che mette a confronto i ricavi conseguiti a seguito delle attività considerate commerciali ai sensi del Codice, con le entrate non commerciali.

Da ciò ne deriva che, nel caso di ente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, qualora al 31 dicembre di un dato anno (nell'ipotesi in cui ci sia coincidenza tra esercizio sociale e anno solare) i proventi commerciali risultassero superiori alle entrate non commerciali, l'ETS, nel periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre dello stesso anno, determinerà il reddito secondo le disposizioni del Titolo II, Capo II, del TUIR previste per le società e gli enti commerciali. I soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare effettueranno il calcolo alla fine del loro periodo d'imposta.

Va rilevato che il comma 5-*ter* dell'articolo 79 del CTS in esame va correlato con la previsione dello stesso Codice, recata in tema di tenuta e conservazione delle scritture contabili degli ETS¹⁴² secondo la quale entro tre mesi dal momento in cui si verificano i presupposti per la perdita della qualifica di ente non commerciale (prevalenza, nel medesimo periodo d'imposta, delle entrate commerciali sulle entrate non commerciali), ai fini della qualificazione dell'ente del Terzo settore come ente commerciale, tutti i beni facenti parte del patrimonio dovranno essere

¹⁴² V. articolo 87, comma 7, del CTS.

compresi nell'inventario¹⁴³, con l'obbligo per il predetto ente di tenere le scritture contabili¹⁴⁴ previste per gli enti commerciali in contabilità ordinaria.

La stessa disposizione in tema di contabilità prevede che le registrazioni nelle scritture cronologiche delle operazioni comprese dall'inizio del periodo di imposta al momento in cui si verificano i presupposti che determinano il mutamento della qualifica dell'ETS in ente commerciale, devono essere eseguite, in deroga alla disciplina ordinaria, entro tre mesi decorrenti dalla sussistenza dei suddetti presupposti.

Pertanto:

- sotto il profilo sostanziale (modalità impositive) gli effetti della perdita dalla qualifica si producono dall'inizio del periodo di imposta nel corso del quale l'ente ha avuto contezza di aver perduto la qualifica di ente non commerciale;
- sotto il profilo degli adempimenti contabili all'ente viene assegnato *ex post* un termine di tre mesi per adeguare anche il comportamento contabile alla mutata qualifica in ente commerciale.

Di seguito si riporta un esempio in cui dall'esame dei proventi e dei ricavi conseguiti l'organizzazione acquisisce la qualifica di ETS non commerciale:

¹⁴³ Di cui all'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

¹⁴⁴ Di cui agli articoli 14, 15 e 16 del citato d.P.R. n. 600 del 1973.

Attività non commerciali		Attività commerciali		Attività neutre	
Attività con corrispettivi non superiori al costo (comprensivi degli eventuali contributi erogati dagli enti pubblici)	100	Attività con corrispettivi superiori al costo svolte in forma d'impresa (comprensivi degli eventuali contributi erogati dagli enti pubblici)	500	Sponsorizzazioni	400
Liberalità	150	Attività diverse svolte in forma d'impresa	20		
Contributi pubblici a fondo perduto	100				
Quote associative	100				
Raccolta fondi	200				
valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti alle attività svolte con modalità non commerciali	100				
Totale proventi non commerciali	750	Totale ricavi commerciali	520	Totale proventi che non concorrono alla qualificazione fiscale dell'ente	400

In detto esempio, l'ente ha conseguito entrate derivanti da proventi non commerciali (750) superiori alle entrate derivanti da ricavi commerciali (520). Si evidenzia come le entrate derivanti da sponsorizzazioni (400), benché concorrano a formare la base imponibile ai fini dell'IRES, per espressa previsione normativa, invece, non contribuiscono alla qualificazione della natura fiscale dell'ente.

La circostanza che gli ETS svolgano in via prevalente una o più attività di natura commerciale non implica la perdita della qualifica di ETS¹⁴⁵ con la conseguente cancellazione dal RUNTS, ma comporta in via principale una diversa determinazione del reddito e una possibile diversa tassazione della base imponibile¹⁴⁶.

¹⁴⁵ Si evidenzia infatti che gli enti iscritti nel RUNTS non necessariamente devono svolgere le proprie attività in qualità di enti non commerciali, ma possono legittimamente svolgere attività d'impresa. In tal senso l'articolo 11, comma 2, del CTS che dispone che gli ETS «che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese», oltre che nel RUNTS.

¹⁴⁶ Al riguardo si evidenzia, come già precisato, che in base all'articolo 89, comma 1, lettera a), del CTS, in coerenza con la nuova modalità di determinazione della qualifica fiscale degli ETS, le disposizioni previste dall'articolo 149 del TUIR relative alla perdita della qualifica di Ente non commerciale non si applicano agli enti iscritti nel RUNTS.

La prevalenza o meno della commercialità dell'attività svolta determina, inoltre, la possibilità per l'ente di godere di determinati benefici fiscali specifici riservati solamente agli ETS non commerciali¹⁴⁷.

2.4. Passaggio di beni strumentali dall'attività commerciale a quella non commerciale per effetto del mutamento della qualificazione fiscale dell'attività

Il decreto legislativo 4 dicembre 2025, n. 186 ha introdotto nel Codice l'articolo 79-*bis*, che regola, ai fini delle imposte sui redditi, il passaggio dei beni strumentali dall'attività commerciale a quella non commerciale, conseguente al mutamento della qualificazione fiscale dell'attività svolta. Tale mutamento può verificarsi sia in occasione dell'iscrizione nel RUNTS di un ente già operativo, con il conseguente passaggio dall'applicazione delle norme del TUIR a quelle del Codice, sia tra un periodo d'imposta e l'altro per gli enti già iscritti, considerato che, come precisato nei paragrafi precedenti, la qualificazione fiscale si basa su criteri di natura contabile e non su valutazioni qualitative come previsto dal TUIR.

Il comma 1 dell'articolo 79-*bis* stabilisce che, quando i beni relativi all'impresa passano dall'attività commerciale a quella non commerciale a seguito del mutamento della qualificazione fiscale dell'attività, in applicazione delle disposizioni del presente codice, gli enti del Terzo settore possono scegliere di non far concorrere alla formazione del reddito imponibile la plusvalenza prevista dall'articolo 86 del TUIR. Tale agevolazione è ammessa a condizione che i beni siano destinati all'attività statutaria e utilizzati esclusivamente per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Detta sospensione d'imposta è facoltativa ed è fruibile dall'ente su opzione da esercitarsi nella dichiarazione dei redditi.

¹⁴⁷ Si pensi, a titolo esemplificativo alle disposizioni sui titoli di solidarietà (articolo 77 del CTS), all'accesso al regime forfetario per gli ETS (articolo 80 del CTS), all'esenzione IMU (articolo 82, comma 6 del CTS) ecc..

La sospensione dall'imposizione delle eventuali plusvalenze relative alla fuoriuscita dal regime d'impresa cessa e concorre quindi a formare il reddito imponibile dell'ente quando i beni sono:

a) destinati dall'ente a finalità diverse da quelle dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e, quindi, se non sono destinati allo svolgimento delle attività di interesse generale (articolo 5 CTS) e delle attività diverse (articolo 6);

b) *«ceduti a titolo oneroso o in caso di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni».*

Nell'ipotesi in cui i beni siano destinati dall'ente a finalità diverse da quelle dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, la plusvalenza è costituita dalla differenza tra il valore normale dei beni all'atto della destinazione a finalità diverse di cui alla lettera a) e il costo non ammortizzato del bene all'atto del passaggio dall'attività commerciale a quella non commerciale.

Nelle ipotesi, invece, in cui i beni siano ceduti a titolo oneroso o in caso di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni, la plusvalenza è costituita dalla differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito all'atto della cessione o del risarcimento, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato del bene all'atto del passaggio dall'attività commerciale a quella non commerciale.

In detti casi la plusvalenza realizzata secondo le modalità sopra descritte concorre a formare il reddito ai sensi dell'articolo 86, comma 4, del TUIR.

Con riferimento agli enti religiosi civilmente riconosciuti e alle fabbricerie di cui all'articolo 72 della legge 20 maggio 1985, n. 222, le disposizioni relative alla sospensione di imposizione delle plusvalenze si applicano limitatamente ai beni inclusi nel patrimonio destinato e indicati nel regolamento, ai sensi dell'articolo 4, comma 3 del CTS.

3. REGIMI FORFETARI DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

Il codice del Terzo settore agli articoli 80 e 86 ha introdotto due regimi forfettari ai fini della determinazione del reddito ai quali gli enti del Terzo settore possono aderire per opzione. Detti regimi sono applicabili a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025.

3.1. Regime forfetario degli enti del Terzo settore non commerciali

L'articolo 80 del CTS introduce un regime forfetario per la determinazione del reddito d'impresa, riservato agli ETS non commerciali ai sensi dell'articolo 79, comma 5, del CTS.

La disposizione non prevede parallelamente regimi di imposizione forfetaria in materia di imposta sul valore aggiunto, in ordine alla quale restano applicabili i criteri generali previsti dalla normativa recata dal d.P.R. n. 633 del 1972 in relazione alle specifiche attività esercitate.

La disposizione in argomento ripropone nella sostanza per gli ETS l'analogo regime forfetario previsto dall'articolo 145 del TUIR per gli enti non commerciali in generale.

Si precisa che, a differenza dell'articolo 145 del TUIR, che è fruibile solo dagli enti non commerciali per i quali ricorrano i presupposti di cui all'articolo 18 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, possono optare per l'articolo 80 del CTS anche gli ETS non commerciali che si trovano in contabilità ordinaria, in quanto hanno superato i limiti previsti dal citato articolo 18 del d.P.R. n. 600 del 1973¹⁴⁸.

In base all'articolo 80 del CTS il reddito d'impresa si determina forfetariamente applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività di interesse generale e diverse di cui agli articoli 5 e 6 del CTS, quando

¹⁴⁸ In base all'articolo 18 del d.P.R. n. 600 del 1973 possono accedere alla contabilità semplificata i contribuenti che nel periodo d'imposta precedente non hanno superato l'ammontare di 500.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero di 800.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività.

svolte con modalità commerciali, un coefficiente di redditività, differenziato per tipo di attività (prestazioni di servizi e altre attività) e per scaglioni di ricavi.

Pur non essendo espressamente richiamati dalla norma, possono essere considerati ricavi assoggettabili ai suddetti coefficienti di redditività, in quanto rientrano tra le attività disciplinate dal Codice, anche i proventi derivanti dall'attività di raccolta fondi svolta in forma continuativa, quando questa assume la natura di attività commerciale ai sensi dei principi del TUIR.

I coefficienti di redditività sono i seguenti:

a) Attività di prestazioni di servizi:

- 1) ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 7 per cento;
- 2) ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 10 per cento;
- 3) ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 17 per cento.

b) Altre attività:

- 1) ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 5 per cento;
- 2) ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 7 per cento;
- 3) ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 14 per cento.

Nell'ipotesi di contemporaneo esercizio di attività di prestazioni di servizi e di altre attività si applica il coefficiente stabilito per l'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi¹⁴⁹.

Al reddito determinato applicando i coefficienti di redditività si aggiunge poi l'ammontare dei componenti positivi del reddito d'impresa di cui agli articoli 86 (plusvalenze patrimoniali), 88 (sopravvenienze attive), 89 (dividendi ed interessi) e 90 (proventi immobiliari) del TUIR.

I commi 3 e 4 dell'articolo 80 del CTS stabiliscono le modalità per fruire del regime forfetario in argomento attraverso l'esercizio di una specifica opzione.

¹⁴⁹ V. articolo 80, comma 2 del CTS.

In particolare, il comma 3 prevede che *«L'opzione di cui al comma 1 è esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e comunque per un triennio. La revoca dell'opzione è effettuata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale la dichiarazione stessa è presentata»*.

Il successivo comma 4 dispone che: *«Gli enti che intraprendono l'esercizio di impresa commerciale esercitano l'opzione nella dichiarazione da presentare ai sensi dell'art. 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni»*.

I commi 5 e 6 contengono le disposizioni in ordine al trattamento di eventuali componenti positivi e negativi di reddito o alla presenza di eventuali perdite riferiti ad anni precedenti a quello da cui ha effetto il regime forfetario.

In particolare, il comma 5 dispone che i componenti positivi e negativi di reddito riferiti ad anni precedenti a quello da cui ha effetto il regime forfetario, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del TUIR che dispongono o consentono il rinvio, partecipano per le quote residue alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di efficacia del regime forfetario in argomento.

Con riferimento, invece, alle perdite fiscali generatesi nei periodi d'imposta anteriori a quello da cui decorre il regime forfetario queste possono essere computate in diminuzione del reddito determinato in base al regime forfetario in esame, secondo le regole ordinarie stabilite dal TUIR¹⁵⁰.

Gli ETS che optano per il regime forfetario di cui all'articolo 80 sono esclusi dall'applicazione degli indici sintetici di affidabilità di cui all'articolo 9-bis del

¹⁵⁰ A tale riguardo si rinvia ai paragrafi 4.3.2., 4.3.3. e 4.3.4. della circolare n. 10/E del 4 aprile 2016.

decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50 convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96¹⁵¹.

Le cause di esclusione espressamente previste dalla normativa di settore sono operative a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025, con conseguente possibilità, per i soggetti interessati, di indicare tali condizioni ai fini della disapplicazione degli ISA.

3.2. Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato

L'articolo 86 del CTS introduce un regime forfetario riservato alle Associazioni di Promozione sociale e dalle Organizzazioni di Volontariato ai fini delle imposte dirette (commi da 1 a 6) e dell'Iva (commi da 7 a 16), nonché al fine di semplificare gli adempimenti degli stessi enti.

A differenza del regime di cui all'articolo 80, accessibile a tutti gli ETS non commerciali (comprese le OdV e le APS), al regime previsto dall'articolo 86 possono accedere esclusivamente le OdV e APS. Poiché la norma fa riferimento in modo generico a tali enti e non specifica alcuna condizione relativa alla loro qualificazione fiscale, si ritiene che possano accedere al regime anche le OdV e le APS che assumono natura commerciale.

Per poter accedere al regime agevolativo in commento l'ente deve essere iscritto al RUNTS nella sezione speciale prevista per APS e OdV e nel periodo d'imposta precedente deve aver percepito ricavi, ragguagliati al periodo d'imposta, non superiori a 85.000 euro o alla diversa soglia che dovesse essere armonizzata in sede europea¹⁵².

Per il primo anno di entrata in vigore del regime in argomento (periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025), e per gli enti di nuova costituzione, l'opzione per il regime di cui all'articolo 86 può essere esercitata

¹⁵¹ V. comma 7, articolo 80 del CTS e Circolare n. 17/E del 2 agosto 2019.

¹⁵² Soglia fissata con l'articolo 2 del d.lgs. 4 dicembre 2025, n. 186.

qualora detti soggetti ritengano di conseguire nel medesimo periodo d'imposta proventi di natura commerciale per un ammontare non superiore al limite sopra riportato. Per quanto riguarda i soggetti di nuova costituzione, con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, nel caso in cui il primo periodo di gestione dell'ente risulti inferiore all'anno solare, il limite di importo cui fare riferimento si determina rapportandolo a detto periodo computato in giorni.

Nel plafond trovano collocazione tutti i proventi costituiti da ricavi derivanti dallo svolgimento di attività generale di cui all'articolo 5 del CTS, svolte non in conformità ai commi 2, 2-*bis* e 3 dell'articolo 79 del CTS, nonché dalle attività diverse di cui all'articolo 6, se svolte in forma d'impresa. Pur non essendo richiamati espressamente, vi rientrano anche i corrispettivi derivanti dalla raccolta fondi (cessione di beni e prestazioni di servizi) di cui all'articolo 7 del CTS, qualora questa attività venga effettuata in modo continuativo e, quindi, non nel rispetto della disposizione di cui all'articolo 79, comma 4, lett. *a*) del CTS.

Non vi rientrano i proventi derivanti da attività commerciali svolte in modo occasionale, riconducibili tra i redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lett. *i*) del TUIR.

Benché, a differenza dell'articolo 80 del Codice, la norma non specifichi espressamente l'esclusione delle plusvalenze patrimoniali, delle sopravvenienze attive, dei dividendi, degli interessi e dei proventi immobiliari (articoli 86, 88, 89 e 90 del TUIR) dalla base imponibile oggetto di forfetizzazione, il regime speciale previsto per OdV e APS non ricomprende tali componenti reddituali.

Trattandosi, infatti, di poste straordinarie e non di ricavi, categoria cui la disposizione fa esclusivo riferimento, esse non incidono sul plafond e devono essere assoggettate a tassazione ordinaria, senza concorrere al raggiungimento della soglia massima rilevante ai fini della permanenza nel regime.

Per espressa previsione normativa¹⁵³ il regime forfetario di cui all'articolo 86 cessa a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui vengono meno le condizioni indicate nel comma 1, ossia al superamento della soglia di ricavi o con la perdita dei requisiti soggettivi e oggettivi sopra richiamati. La norma qualifica, quindi, la fuoriuscita dal regime per mancanza dei requisiti con decorrenza differita all'anno successivo.

Il regime forfetario per OdV e APS è un regime opzionale. L'opzione per detto regime fiscale deve essere comunicata, ai sensi del comma 2 dell'articolo 86 del CTS.

In particolare, il citato comma 2 prevede che *«Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale possono avvalersi del regime forfetario comunicando nella dichiarazione annuale o, nella dichiarazione di inizio di attività di cui all'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 [...]»*¹⁵⁴.

Il reddito imponibile dei soggetti che optano per questo regime fiscale è determinato applicando all'ammontare dei ricavi percepiti un coefficiente di redditività pari all'1 per cento per le OdV e al 3 per cento per le APS.

Per i componenti positivi e negativi riferiti ad anni precedenti a quello di entrata nel regime forfetario, trova applicazione quanto previsto dall'art. 80, commi 5 e 6¹⁵⁵.

Al fine di evitare fenomeni di salto o duplicazione d'imposta, all'atto del passaggio dal regime forfetario di cui all'articolo 86 del CTS al regime ordinario ovvero a quello forfetario di cui all'articolo 80 del medesimo Codice, i ricavi che, in corretta applicazione delle regole di imputazione del regime forfetario, hanno già

¹⁵³ Cfr. comma 14, articolo 86 del CTS.

¹⁵⁴ Dichiarazione annuale dei redditi.

¹⁵⁵ V. comma 4 dell'articolo 86 del CTS.

concorso alla formazione del reddito, non rilevano ai fini della determinazione del reddito dei periodi d'imposta successivi, ancorché di competenza di tali periodi¹⁵⁶.

Per converso, i ricavi che, pur di competenza del periodo in cui il reddito è stato determinato secondo le regole del regime forfetario, non hanno concorso alla formazione del reddito imponibile di detto periodo, assumono rilevanza nei successivi periodi d'imposta nei quali si realizzano i presupposti previsti dal regime fiscale applicabile.

Analoga disciplina è prevista per i costi sostenuti in vigenza dell'applicazione del regime forfetario previsto dall'articolo 86 del CTS che non assumono rilevanza per gli anni d'imposta successivi in caso di passaggio ad un diverso regime fiscale.

Per quanto riguarda i beni strumentali la norma contempla due fattispecie in relazione al costo non ammortizzato per determinare plusvalenze o minusvalenze:

- per i beni strumentali acquistati prima dell'esercizio dell'opzione per la tassazione forfettaria e ceduti successivamente all'uscita dallo stesso regime sarà considerato quale costo non ammortizzato quello risultante alla fine del periodo d'imposta precedente a quello di decorrenza del regime forfetario in esame;
- per i beni strumentali acquistati durante il periodo di vigenza dell'opzione per il regime forfetario il costo non ammortizzato sarà dato dal prezzo di acquisto.

Le APS e le OdV che esercitano l'opzione, con riferimento all'attività complessivamente svolta:

- sono esonerate dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili, fermo restando l'obbligo di tenere e conservare i registri previsti da disposizioni diverse da quelle tributarie (comma 5);
- sono escluse dall'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale (articolo 9-*bis* del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50)¹⁵⁷;

¹⁵⁶ A tale riguardo si rinvia ai paragrafi 4.3.2, 4.3.3 e 4.3.4 della circolare n. 10/E del 4 aprile 2016.

- non sono tenute ad operare le ritenute alla fonte, ivi comprese le addizionali regionali e provinciali, pur essendo obbligate a indicare in dichiarazione il codice fiscale del soggetto a cui sono stati corrisposti emolumenti senza operare, all'atto del pagamento, la relativa ritenuta d'acconto (comma 6); è tuttavia facoltà degli stessi enti operare le ritenute alla fonte, senza che tale comportamento costituisca comportamento concludente per la fuoriuscita dal regime forfetario;
- non sono soggette all'obbligo di certificazione ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lettera hh), del dPR 21 dicembre 1996, n. 696¹⁵⁸;
- sono esonerate dall'obbligo di emissione della fattura, salvo quanto previsto dal comma 9 dell'articolo 86 del Codice.

I contribuenti che applicano il regime forfetario sono tenuti a conservare i documenti emessi e ricevuti, in coerenza con quanto previsto dall'articolo 22 del d.P.R. n. 600 del 1973, nonché a presentare la dichiarazione dei redditi nei termini e con le modalità previste dal d.P.R. n. 322 del 1998.

Ai fini Iva l'articolo 86 del CTS riprende nella sostanza le disposizioni relative al regime forfetario previsto per i professionisti e le imprese minori (articolo 1, commi da 58 a 63, della legge 23 dicembre 2014, n. 190). Per le parti non oggetto di esame nel presente paragrafo si rinvia ai chiarimenti forniti con le circolari n. 10/E del 4 aprile 2016 e n. 9/E del 10 aprile 2019, in quanto compatibili col vigente quadro normativo.

¹⁵⁷ V. comma 16, articolo 80 del CTS e Circolare n. 17/E del 2 agosto 2019.

¹⁵⁸ Tale esonero è stato introdotto con decorrenza dal termine di cui all'articolo 104, comma 2, del CTS dall'articolo 5 del d.lgs. n. 186 del 2025. In base a tale disposizione le OdV e le APS che hanno optato per il regime di cui all'articolo 86 del CTS sono esonerate dalla trasmissione telematica dei corrispettivi in quanto il nuovo articolo 2, comma 1, lettera hh) del dPR n. 696 del 1996 dispone che «Non sono soggette all'obbligo di certificazione di cui all'articolo 1 le seguenti operazioni: [...] hh le cessioni e le prestazioni poste in essere dalle associazioni sportive dilettantistiche che si avvalgono della disciplina di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398 e dalle organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale che si avvalgono della disciplina di cui all'articolo 86 del codice del Terzo settore, di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117».

Le APS e OdV che hanno optato per il regime forfetario in argomento, con riferimento all'attività complessivamente svolta, non addebitano l'IVA in rivalsa e di conseguenza non hanno diritto alla detrazione dell'imposta assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti nazionali, comunitari e sulle importazioni. Sono, inoltre, esonerati dal versamento dell'imposta e da ogni altro adempimento Iva connesso, limitandosi alla conservazione e numerazione delle fatture di acquisto.

Tali enti sono pertanto esonerati dalla presentazione della dichiarazione annuale IVA e dalle comunicazioni relative alle liquidazioni periodiche, nonché dall'obbligo di tenuta dei registri IVA delle fatture ricevute ed emesse. Inoltre, sono esonerati anche dalla registrazione delle fatture ricevute ed eventualmente emesse, nei suddetti registri IVA.

Per le cessioni intracomunitarie di beni il regime prevede che sono considerate non imponibili, ai sensi del comma 2-*bis* articolo 41 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331.

La disposizione in commento in relazione agli acquisti intracomunitari rinvia all'articolo 38, comma 5, lettera *c*) del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331 che prevede la non imponibilità delle cessioni intracomunitarie di beni e l'esclusione dall'Iva per gli acquisti intracomunitari di beni (ad eccezione degli acquisti di mezzi di trasporto nuovi o soggetti ad accisa), entro la soglia annuale complessiva di 10.000 euro al netto dell'imposta¹⁵⁹, oltre la quale si applicano le regole ordinarie.

Il comma 7, lett. *d*) dell'articolo 86 del CTS dispone che per le prestazioni di servizi ricevute da soggetti non residenti gli enti che optano per il regime

¹⁵⁹ Il comma 7, lett. *c*) dell'articolo 86 del CTS richiama l'articolo 38, comma 5 lett. *c* del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331 che dispone «*gli acquisti di beni, diversi dai mezzi di trasporto nuovi e da quelli soggetti ad accisa, effettuati dai soggetti indicati nel comma 3, lettera c), dai soggetti passivi per i quali l'imposta è totalmente indetraibile a norma dell'articolo 19, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e dai produttori agricoli di cui all'articolo 34 dello stesso decreto che non abbiano optato per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari se l'ammontare complessivo degli acquisti intracomunitari e degli acquisti di cui all'articolo 40, comma 3, del presente decreto, effettuati nell'anno solare precedente, non ha superato 10.000 euro e fino a quando, nell'anno in corso, tale limite non è superato. L'ammontare complessivo degli acquisti è assunto al netto dell'imposta*

agevolativo in commento applicheranno le regole della territorialità previste dagli articoli 7-ter e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1992, n. 633.

Per quanto riguarda le esportazioni e importazioni e le operazioni a esse assimilate, la successiva lettera e) dispone che i soggetti che optano per il regime forfetario in esame applicano integralmente le disposizioni del d.P.R. 26 ottobre 1992, n. 633, ma senza poter fruire del plafond (articolo 8, comma 1, lett. c) e comma 2 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1992, n. 633) per acquistare senza imposta e senza alcun diritto di detrazione per l'Iva pagata sugli acquisti collegati a tali operazioni.

Il comma 9 della disposizione in commento individua un'eccezione al generale esonero Iva del regime in esame e dall'esonero della certificazione dei corrispettivi, mantenendo gli obblighi di versamento per le specifiche operazioni in cui l'ente è per legge debitore d'imposta. Pertanto, i soggetti passivi che optano per questo regime sono tenuti ad emettere fatture per le operazioni per le quali risultano debitrice d'imposta e a versare l'imposta dovuta entro il 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle stesse operazioni. Come precisato in relazione al regime forfetario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190¹⁶⁰ le operazioni effettuate in attuazione del comma in commento non devono essere riportate nelle comunicazioni periodiche Iva, né nella dichiarazione annuale (essendo i soggetti passivi che optano per questa agevolazione esonerati da questi adempimenti).

Qualora gli enti che hanno aderito al regime forfetario, pur essendo esonerati dall'emissione della fattura, provvedano comunque a emetterla, ad esempio su richiesta del cessionario o del committente, la fattura elettronica dovrà riportare il codice natura N2.2.

sul valore aggiunto e al netto degli acquisti di mezzi di trasporto nuovi di cui al comma 4 del presente articolo e degli acquisti di prodotti soggetti ad accisa».

I soggetti passivi che optano per questo regime sono soggetti agli obblighi di:

- numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali; in caso di ricezione di fatture elettroniche non sussiste l'obbligo di conservazione digitale delle stesse, anche qualora abbiano volontariamente comunicato ai cedenti/prestatori il loro indirizzo telematico o abbiano provveduto a registrare la PEC o il codice destinatario, abbinandoli univocamente alla loro partita IVA mediante utilizzo del servizio di registrazione offerto dall'Agenzia delle entrate. Resta, in tale evenienza, l'obbligo di conservazione del documento cartaceo;
- integrazione delle fatture per le operazioni di cui risultino debitori di imposta con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, da versare entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni, senza diritto alla detrazione dell'imposta relativa.

Come ordinariamente previsto, il passaggio di regime (da regime ordinario a forfetario e viceversa) comporta la rettifica della detrazione ai sensi dell'articolo 19-*bis*.2 del d.P.R. n. 633 del 1972 nell'ultima dichiarazione relativa al periodo di applicazione dell'imposta in misura ordinaria.

Per quanto riguarda le operazioni per le quali non si è ancora verificata l'esigibilità (articolo 6, quinto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 e articolo 32-*bis* del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 2012, n. 134), queste saranno considerate esigibili nell'ultima liquidazione relativa al periodo d'imposta in cui è applicata l'imposta in misura ordinaria riconoscendo simmetricamente il diritto alla detrazione per le stesse operazioni passive "*per cassa*". Pertanto, la disposizione in commento prevede la tassazione in uscita delle operazioni attive a esigibilità differita e consente, in modo speculare, la

¹⁶⁰ Cfr. circolare 32 del 2023.

detrazione dell'Iva sugli acquisti non ancora pagati, preservando la neutralità del tributo.

Inoltre, l'eccedenza d'imposta risultante dalla dichiarazione relativa all'ultimo periodo d'imposta in cui l'imposta sul valore aggiunto è applicata nei modi ordinari può essere chiesta a rimborso o utilizzata in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

3.3. Regime forfetario legge 16 dicembre 1991, n. 398

Il Codice reca alcune disposizioni modificative dell'ambito soggettivo di applicazione del regime agevolativo di cui alla legge n. 398 del 1991.

In particolare, il Codice, in relazione al regime di cui alla legge n. 398 del 1991, prevede, da un lato, la disapplicazione di detto regime per gli enti del Terzo settore¹⁶¹ e, dall'altro, l'abrogazione delle norme che attualmente estendono l'applicazione del regime di cui alla legge n. 398 del 1991, rispettivamente, alle associazioni senza fini di lucro e alle associazioni pro-loco, nonché alle associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza fini di lucro¹⁶².

Si rileva, tuttavia, che le predette modifiche recate dal Codice all'ambito soggettivo di applicabilità del regime agevolativo di cui alla legge n. 398 del 1991 trovano applicazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025.

Pertanto, le nuove disposizioni decorrono per gli enti che hanno l'esercizio sociale coincidente con l'anno solare, dal 1° gennaio 2026, mentre per gli enti con l'esercizio sociale non coincidente con l'anno solare, dal giorno successivo alla fine del periodo d'imposta dell'ente in corso al 31 dicembre 2025. A titolo

¹⁶¹ V. articolo 89, comma 1, lettera c) del CTS.

¹⁶² V. l'articolo 102, comma 2, lettere e) ed f) del CTS che ha previsto l'abrogazione dell'articolo 9-bis del decreto-legge 30 dicembre 1991, n. 417, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 febbraio 1992, n. 66 e dell'articolo 2, comma 31, della legge 24 dicembre 2003, n. 350.

esemplificativo, se il periodo d'imposta decorre dal 1° luglio 2025 al 30 giugno 2026, l'associazione senza fini di lucro potrà godere del regime forfetario di cui alla legge n. 398 del 1991 fino al 30 giugno 2026.

Quindi, successivamente a tali termini, il regime di cui alla legge n. 398 del 1991:

- non trova più applicazione in favore delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che sceglieranno di assumere la qualifica di enti del Terzo settore iscrivendosi nel RUNTS;
- non trova più applicazione, a prescindere dall'iscrizione o meno nel RUNTS, per le associazioni senza fini di lucro e le associazioni pro-loco, nonché per le associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza fini di lucro;
- continua a trovare applicazione per le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che non assumeranno la qualifica di enti del Terzo settore.

4. LE DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO CONTENUTE NEL CODICE DEL TERZO SETTORE

Il Codice ha introdotto per gli enti iscritti nel RUNTS una nuova disciplina fiscale che riguarda principalmente le imposte sui redditi.

In particolare, come chiarito nel paragrafo 2.2., l'articolo 79 del CTS ha introdotto un nuovo principio di non commercialità riservato limitatamente alle attività di interesse generale di cui all'articolo 5 del CTS e riguardante esclusivamente le imposte sui redditi,

Va evidenziato, quindi, che ai fini IVA, la “*Riforma del Terzo settore*” non ha previsto una parallela disciplina fiscale.

Pertanto, ai fini dell'assoggettamento all'IVA delle attività svolte dagli ETS (attività di interesse generale di cui all'articolo 5 del CTS, attività diverse di cui all'articolo 6 del CTS, nonché attività di raccolta fondi di cui all'articolo 7 CTS), è necessario, in ogni caso, verificare la sussistenza dei presupposti soggettivo, oggettivo e territoriale previsti dal decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, "decreto IVA") e, più in generale, fare riferimento ai principi stabiliti dalla direttiva 2006/112/CE.

In materia di IVA, il Codice, quindi, non modifica i presupposti generali stabiliti dal decreto IVA, ma introduce un regime forfetario specifico per le Organizzazioni di Volontariato e le Associazioni di Promozione Sociale¹⁶³. Inoltre, sono stati estesi agli ETS, con esclusione delle imprese sociali costituite in forma societaria ai sensi del libro V, titolo V, del codice civile, alcune disposizioni di esenzione contenute nell'articolo 10 del medesimo decreto IVA, già previste per le ONLUS.

Più specificatamente, in virtù delle modifiche apportate dall'articolo 3 del decreto legislativo 4 dicembre 2025, n. 186¹⁶⁴, a partire dal periodo di imposta successivo al 31 dicembre 2025¹⁶⁵, l'esenzione dall'IVA per le prestazioni contenute nell'articolo 10, primo comma, nn. 12), 19), 20) e 27-ter), che in precedenza si rendeva già applicabile alle ONLUS, alla presenza dei requisiti previsti nelle citate disposizioni, è stata estesa agli ETS, a esclusione delle imprese sociali costituite nelle forme di cui al libro V, titolo V, del codice civile.

Inoltre, il richiamato articolo 3 del d.lgs. n. 186 del 2025, a partire dalla medesima decorrenza, con riferimento al numero 15) del medesimo articolo 10, ha sostituito l'acronimo "*ONLUS*" con le parole "*Enti del Terzo settore*"; da ciò deriva

¹⁶³ V. articolo 86 del CTS – Paragrafo 4.2.

¹⁶⁴ L'articolo 3 del d.lgs. n. 186 del 2025 ha stabilito che l'acronimo "*ONLUS*", presente ai numeri 12), 19), 20) e 27-ter) del primo comma dell'articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972, sia sostituito con le parole "*enti del Terzo settore, escluse le imprese sociali costituite nelle forme di cui al libro V, titolo V, del codice civile*".

¹⁶⁵ Cfr. articolo 3, comma 3, del d.lgs. n. 186 del 2025.

che l'esenzione dal tributo, relativamente alle prestazioni contemplate nello stesso n. 15), ovvero trasporto di malati o di feriti, si rende applicabile a tutti gli ETS, comprese le imprese sociali costituite nelle forme sopra menzionate.

Inoltre, si precisa che l'articolo 4 del richiamato d.lgs. n. 186 del 2025 prevede l'applicazione dell'aliquota IVA del 5 per cento alle prestazioni, di cui alla parte II-*bis*, n. 1), della Tabella A allegata al citato decreto IVA, effettuate (oltre che dalle cooperative sociali) anche dalle *“imprese sociali costituite nelle forme di cui al libro V, titolo V, del codice civile”*, in presenza, ovviamente, delle condizioni previste dalla stessa disposizione.

5. ABROGAZIONE DELLA DISCIPLINA IN FAVORE DELLE ONLUS E SOPPRESSIONE DELL'ANAGRAFE DELLE ONLUS

Con riferimento alle ONLUS, l'articolo 102, comma 2, del CTS dispone l'abrogazione sia dell'articolo 150 del TUIR, sia degli articoli da 10 a 29 del d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, tra i quali sono comprese le disposizioni in materia di Anagrafe delle ONLUS.

L'abrogazione di dette norme decorre dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025. Pertanto, le disposizioni richiamate continuano a trovare applicazione fino al 31 dicembre 2025, per le ONLUS con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, mentre, per quelle con il periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, le vecchie disposizioni potranno essere fruite fino alla fine del relativo periodo (ad esempio una ONLUS con periodo d'imposta dal 1° luglio 2025 al 30 giugno 2026, può godere delle agevolazioni contenute all'articolo 150 del TUIR fino al 30 giugno 2026).

Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025 è data alle ONLUS la possibilità di accedere al regime fiscale in favore degli ETS nel rispetto delle condizioni richieste dal CTS.

Gli enti ancora iscritti all'Anagrafe delle ONLUS al 31 dicembre 2025 che intendono acquisire la qualifica di ETS devono presentare entro il 31 marzo 2026¹⁶⁶ all'ufficio del RUNTS territorialmente competente apposita domanda di iscrizione, indicando la sezione nella quale intendono essere iscritte, allegando copia dell'atto costitutivo e dello statuto adeguato alle disposizioni inderogabili del CTS¹⁶⁷, nonché degli ultimi due bilanci approvati.

Il termine del 31 marzo 2026 resta fermo anche per le ONLUS con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare.

Si evidenzia che nell'ipotesi in cui la ONLUS richieda l'iscrizione nel RUNTS entro tale termine e questa venga accolta, l'ente acquisirà la qualifica di ETS con decorrenza dall'inizio del periodo d'imposta (1° gennaio 2026 se l'ente ha il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), senza soluzione di continuità con la qualifica di ONLUS¹⁶⁸.

Considerato che l'accoglimento della domanda di iscrizione al RUNTS produce effetti retroattivi, purché la stessa sia presentata entro il 31 marzo 2026, si ritiene che le *ex* ONLUS possano applicare, sin dal 1° gennaio 2026 e nelle more della presentazione dell'istanza, il regime di esenzione IVA previsto per le prestazioni di cui all'articolo 10, comma 1, nn. 15), 19), 20) e 27-*ter*) del DPR n. 633 del 1972, nei limiti della qualifica giuridica prevista dalle disposizioni richiamate (V. par. 4).

In caso di diniego della richiesta di iscrizione nel RUNTS l'ente dovrà procedere alla rettifica delle fatture già emesse, applicando il regime fiscale ordinariamente previsto.

L'iscrizione al RUNTS entro il 31 marzo 2026, anche in qualità di impresa sociale, non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente ai sensi e per gli effetti di

¹⁶⁶ V. articolo 34, comma 3, del d.m. 15 settembre 2020, n. 106.

¹⁶⁷ V. Circolare del Ministero del lavoro e delle politiche sociali n. 20 del 27 dicembre 2018 avente ad oggetto «*Codice del Terzo settore. Adeguamenti statutari*».

¹⁶⁸ V. articolo 34, comma 12, del d.m. n. 106 del 2020.

quanto previsto dagli articoli 10, comma 1, lettera f), del d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, e articolo 4, settimo comma, lettera b), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e, pertanto, tali enti non devono devolvere il proprio patrimonio.

Nell'ipotesi, invece, in cui una ONLUS non presenti entro il 31 marzo 2026 domanda di iscrizione nel RUNTS, la stessa ha l'obbligo di devolvere il proprio patrimonio ad altro ente con finalità analoghe, previa richiesta di parere al Ministero del lavoro e delle politiche sociali, salvo diversa destinazione imposta dalla legge. Ciò in quanto con la cessazione dell'Anagrafe delle ONLUS dal 1° gennaio 2026, viene meno la qualifica di ONLUS e ciò equivale, in via generale, ai fini della destinazione del patrimonio, allo scioglimento dell'ente, in considerazione della *ratio* della disposizione recata dall'articolo 10, comma 1, lettera f), del d.lgs. n. 460 del 1997, volta a impedire all'ente che cessa per qualsiasi ragione di esistere come ONLUS, la distribuzione del patrimonio, costituito anche in forza di un regime fiscale privilegiato, o la sua destinazione a finalità estranee a quelle di utilità sociale tutelate dal decreto legislativo n. 460 del 1997.

È da precisare che nell'ipotesi in cui una ex ONLUS non si iscriva nei termini indicati al RUNTS, ma, pur perdendo la qualifica di ONLUS, non si sciogla e continui a operare (senza acquisire la qualifica di ETS), la stessa è tenuta a devolvere il patrimonio, limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato nei periodi d'imposta in cui l'ente è stato iscritto nell'Anagrafe delle ONLUS. In tal caso viene fatto salvo il patrimonio acquisito prima dell'acquisizione della qualifica di ONLUS¹⁶⁹.

Non sono tenute alla devoluzione del patrimonio, in caso di perdita della qualifica di ONLUS in forza di espressa previsione normativa, i *Trust* e gli enti iscritti nell'Anagrafe delle ONLUS che, a causa della direzione e del coordinamento o del controllo da parte dei soggetti di cui all'articolo 4, comma 2, del CTS, non possano assumere la qualifica di ETS. Ciò a condizione che, successivamente alla

soppressione dell'Anagrafe delle ONLUS, i propri statuti prevedano espressamente lo svolgimento, senza finalità di lucro e con modalità non commerciali, delle attività di interesse generale di cui all'articolo 5 del CTS e che i propri beni siano destinati stabilmente allo svolgimento delle suddette attività. In caso di successivo scioglimento per qualunque causa, ovvero di soppressione o modifica delle clausole statutarie relative ai sopra richiamati presupposti, detti enti devono devolvere il proprio patrimonio ad altro ente con finalità analoghe, previa richiesta di parere al Ministero del lavoro e delle politiche sociali¹⁷⁰.

6. IMPRESA SOCIALE

L'impresa sociale è disciplinata dal decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112 (*Codice Impresa Sociale* o *CIS*) che ha abrogato la precedente disciplina di cui al d.lgs. 24 marzo 2006, n. 155 rubricato «*Disciplina dell'impresa sociale*».

All'impresa sociale, si applicano, oltre alle norme di cui al d.lgs. n. 112 del 2017, anche le disposizioni del Codice se compatibili, nonché le disposizioni del codice civile concernenti la forma giuridica in cui l'impresa sociale è costituita¹⁷¹.

Per le imprese sociali, l'iscrizione nell'apposita sezione del Registro delle imprese soddisfa il requisito dell'iscrizione nel RUNTS¹⁷² e l'acquisizione della qualifica di ETS.

¹⁶⁹ V. circolare n. 59/E del 31 ottobre 2007, par. 4.

¹⁷⁰ V. articolo 101, comma 8, del CTS, modificato dall'art. 4, comma 1, lett. o), della legge 4 luglio 2024, n. 104: «*La disposizione di cui al primo periodo si applica anche in caso di perdita della qualifica di ONLUS da parte dei trust dotati di tale qualifica nonché alle ONLUS che, a causa della direzione e del coordinamento o del controllo da parte dei soggetti di cui all'articolo 4, comma 2, non possano assumere la qualifica di ente del Terzo settore ai sensi del medesimo articolo 4, a condizione che gli statuti delle ONLUS medesime prevedano espressamente lo svolgimento, con modalità non commerciali, di attività di interesse generale di cui all'articolo 5, senza finalità di lucro, e che i beni siano destinati stabilmente allo svolgimento delle suddette attività. In caso di scioglimento per qualunque causa, ovvero di soppressione o modifica delle clausole statutarie riguardanti lo svolgimento di attività di interesse generale, l'assenza della finalità di lucro e la stabile destinazione dei beni, le ONLUS di cui al precedente periodo devolvono il patrimonio ad altro ente con finalità analoghe, sentito il Ministero del lavoro e delle politiche sociali ai sensi dell'articolo 148, comma 8, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*».

¹⁷¹ V. articolo 1, comma 5, del d.lgs. n. 112 del 2017.

Possono «acquisire la qualifica di impresa sociale tutti gli enti privati, inclusi quelli costituiti nelle forme di cui al libro V del codice civile, che, in conformità alle disposizioni del presente decreto, esercitano in via stabile e principale un'attività d'impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività»¹⁷³.

Pertanto, come precisato dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali l'impresa sociale¹⁷⁴ può assumere qualunque veste civilistica, «purché essa rientri tra le tipologie di soggetti privati riconosciute ed esistenti nell'ordinamento giuridico» (es. associazione, fondazione, Srl, SpA, ecc.)¹⁷⁵.

Il predetto Ministero, al riguardo, ha evidenziato che «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, secondo criteri definiti attualmente dal d.m. 24 gennaio 2008) di un'attività d'impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività»¹⁷⁶.

¹⁷² V. articolo 11, comma 3, del d.lgs. n. 117 del 2017.

¹⁷³ V. articolo 1, comma 1, del CIS.

¹⁷⁴ V. nota n. 8115 del 14 agosto 2020 del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

¹⁷⁵ Non possono acquisire la qualifica di impresa sociale le società costituite da un unico socio persona fisica, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni, e gli enti i cui atti costitutivi limitino, anche indirettamente, l'erogazione dei beni e dei servizi in favore dei soli soci o associati.

¹⁷⁶ L'articolo 2, comma 3, del CIS dispone che «si intende svolta in via principale l'attività per la quale i relativi ricavi siano superiori al settanta per cento dei ricavi complessivi dell'impresa sociale, secondo criteri di computo definiti con decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali». Con d.m. 22 giugno 2021 sono stati definiti i criteri per il computo del rapporto del settanta per cento tra ricavi relativi all'attività d'impresa di interesse generale e ricavi complessivi dell'impresa sociale, ai fini della qualificazione come principale dell'attività di interesse generale.

Come per la generalità degli ETS, agli enti religiosi civilmente riconosciuti e alle fabbricerie di cui all'articolo 72 della legge 20 maggio 1985, n. 222, le norme relative all'impresa sociale si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di interesse generale¹⁷⁷, a condizione che per tali attività adottino un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e delle finalità di tali enti, recepisca le norme del CIS¹⁷⁸.

Sono "*Imprese sociali di diritto*" le cooperative sociali e i loro consorzi, di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381¹⁷⁹.

Alle cooperative sociali e ai loro consorzi, le disposizioni del d.lgs. n. 112 del 2017 si applicano nel rispetto della normativa specifica delle cooperative ed in quanto compatibili, fermo restando l'ambito di attività di cui all'articolo 1 della citata legge n. 381 del 1991¹⁸⁰.

A differenza di quanto previsto per la generalità degli ETS, il CIS consente agli enti costituiti nelle forme di cui al libro V del codice civile, che conseguono la qualifica di impresa sociale, di distribuire utili ai soci, ancorché in forma limitata.¹⁸¹

¹⁷⁷ V. articolo 2 del CIS rubricato «Attività d'impresa di interesse generale».

¹⁷⁸ V. comma 3 dell'articolo 1 del CIS. Lo stesso comma 3 dispone che «Per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito un patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all'articolo 9. I beni che compongono il patrimonio destinato sono indicati nel regolamento, anche con atto distinto ad esso allegato».

Per le obbligazioni contratte in relazione alle attività di cui all'articolo 2, gli enti religiosi civilmente riconosciuti e le fabbricerie di cui all'articolo 72 della legge n. 222 del 1985 rispondono nei limiti del patrimonio destinato. Gli altri creditori dell'ente religioso civilmente riconosciuto o della fabbriceria non possono far valere alcun diritto sul patrimonio destinato allo svolgimento delle attività di cui al citato articolo 2».

¹⁷⁹ V. articolo 1, comma 4 del CIS.

¹⁸⁰ Come chiarito nella nota congiunta del Ministero dello Sviluppo Economico e del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali n. 29103 del 31 gennaio 2019 «Viene quindi, statuito un sistema di fonti regolatorie per le imprese sociali, diverse dalle cooperative sociali, che rinvia alla disciplina specifica della forma giuridica delle stesse solo "in mancanza e per gli aspetti non disciplinati" dai decreti legislativi nn. 112/2017 e 117/2017 (Codice del Terzo settore)».

¹⁸¹ V. articolo 3, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 112 del 2017.

6.1 Fiscalità Impresa Sociale

Tra le misure fiscali di favore riservate alle imprese sociali che in base alla *Comfort letter* non sono state ritenute «essere selettive e quindi non sembrerebbero costituire aiuti di Stato ai sensi dell'art. 107 (comma 1) TFUE» vi rientrano le disposizioni contenute all'articolo 18 del CIS, a parte quelle che mirano a fornire alle imprese sociali un accesso più facile al capitale azionario¹⁸² per le quali sono attese ulteriori valutazioni.

Assenza di scopo di lucro

Le imprese sociali devono destinare gli eventuali utili e avanzi di gestione conseguiti durante l'esercizio sociale allo svolgimento delle attività statutarie o a incremento del proprio patrimonio¹⁸³.

Le imprese sociali, come tutti gli altri ETS, hanno l'obbligo di non distribuire, anche in modo indiretto¹⁸⁴, utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominati, a fondatori, soci o associati, lavoratori e collaboratori, amministratori e altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di qualsiasi altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto.

In deroga a tale obbligo, per le imprese sociali costituite nelle forme di cui al libro V del codice civile è ammesso il rimborso al socio del capitale effettivamente versato ed eventualmente rivalutato o aumentato nei limiti di cui al comma 3, lettera a) dell'articolo 3 del CIS.

L'eventuale aumento di capitale può essere effettuato:

- a) nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, calcolate dall'Istituto

¹⁸² V. articolo 18 commi 3, 4, e 5 del CIS.

¹⁸³ V. articolo 3 comma 1, del CIS.

¹⁸⁴ Con riferimento alla distribuzione indiretta di utili, l'articolo 3 del CIS individua alcune fattispecie che costituiscono «in ogni caso indiretta distribuzione di utili o avanzi di gestione» e che assumono valore di presunzione assoluta.

nazionale di statistica (ISTAT) per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli avanzi di gestione sono stati prodotti;

b) oppure in misura non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato.

L'impresa sociale può, inoltre, destinare una quota inferiore al cinquanta per cento degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti:

a) se costituita nelle forme giuridiche previste dal libro V del codice civile (es. Srl, SpA, ecc.), ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, calcolate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli avanzi di gestione sono stati prodotti, oppure alla distribuzione, anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o l'emissione di strumenti finanziari, di dividendi ai soci, in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato;

b) a erogazioni gratuite in favore di enti del Terzo settore diversi dalle imprese sociali, che non siano fondatori, associati, soci dell'impresa sociale o società da questa controllate, finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale.

Con riferimento alle imprese sociali costituite in forma di società cooperativa, non si considera distribuzione, neanche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, la ripartizione ai soci di ristorni correlati ad attività di interesse generale di cui all'articolo 2 del CIS, effettuata ai sensi dell'articolo 2545-*sexies* del codice civile e nel rispetto di condizioni e limiti stabiliti dalla legge o dallo statuto, a condizione

che lo statuto o l'atto costitutivo indichi i criteri di ripartizione dei ristorni ai soci proporzionalmente alla quantità e alla qualità degli scambi mutualistici e che si registri un avanzo della gestione mutualistica¹⁸⁵.

Imposte sui redditi

Le imprese sociali, comprese quelle che hanno natura giuridica di fondazione o associazione, mantengono, dal punto di vista fiscale, natura commerciale e sono riconducibili, nell'ambito dell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b) del TUIR.

Per le imprese sociali si applica, pertanto, la presunzione di commercialità di cui all'articolo 81 del TUIR, in base alla quale *«Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa»*.

Le imprese sociali possono fruire di misure fiscali agevolate ai fini IRES solo a condizione che gli utili e gli avanzi di gestione siano assegnati a riserve legalmente vincolate al perseguimento di attività di interesse generale¹⁸⁶.

In particolare, l'articolo 18 del CIS prevede che non concorrono alla formazione del reddito imponibile le somme destinate:

- al versamento del contributo per l'attività ispettiva di cui all'articolo 15 del CIS;
- ad apposite riserve indivisibili destinate allo svolgimento dell'attività statutaria.

La non imponibilità dell'utile iscritto a riserva permane anche nel caso in cui sia successivamente utilizzato per ripianare le perdite, sempre che l'ente non distribuisca di utili fino a quando le riserve non siano state ricostituite.

¹⁸⁵ Riguardo l'istituto dei "ristorni" si rinvia a quanto precisato con la circolare n. 53/E del 18 giugno 2002.

¹⁸⁶ V. articolo 18, comma 1, del CIS.

Si tratta di una condizione che deve essere tassativamente osservata, in quanto, a differenza di quanto previsto per alcune riserve in sospensione d'imposta, non è consentito, in alternativa, ridurre la suddetta riserva in misura corrispondente, neppure con formale deliberazione dell'assemblea straordinaria.

Non concorrono, inoltre, a formare il reddito imponibile delle imprese sociali, come illustrato nel paragrafo successivo, le imposte sui redditi riferibili alle variazioni effettuate ai sensi dell'articolo 83 del TUIR (c.d. effetto "*imposte su imposte*").

Sono, inoltre, deducibili dall'IRES dell'impresa sociale erogante, i versamenti pari al 3% degli utili netti annuali destinati ai fondi per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali. Si evidenzia che detta disposizione è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea, ai sensi dell'articolo 18, comma 9, del CIS¹⁸⁷.

Gli eventuali utili assegnati ai soci nei limiti previsti dal CIS, sono soggetti alle normali norme fiscali sul reddito.¹⁸⁸

In caso di violazione delle disposizioni dell'articolo 18, oltre alla decadenza dalle agevolazioni, si applica l'articolo 2545-*sexiesdecies* del codice civile ai fini della gestione commissariale¹⁸⁹.

Alle imprese sociali, infine, non si applicano le seguenti disposizioni¹⁹⁰:

- Società di comodo (articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724);
- Indici sintetici di affidabilità fiscale (articolo 9-*bis*, D.L. 24 aprile 2017, n. 50).

¹⁸⁷ L'articolo 18, comma 9, del CIS dispone che «L'efficacia delle disposizioni dei commi 3, 4 e 5 del presente articolo e dell'articolo 16 è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali».

¹⁸⁸ V. articolo 3, comma 3, del CIS.

¹⁸⁹ V. articolo 18, comma 8-*ter*, del CIS.

¹⁹⁰ V. articolo 18, comma 7, del CIS.

L'articolo 18, comma 9 del CIS prevede che le disposizioni fiscali contenute nello stesso articolo si applicano alle imprese sociali a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025.

Pertanto, le disposizioni di cui all'articolo 18 del CIS, salvo quelle contenute ai commi 3, 4 e 5,¹⁹¹ potranno essere applicate dalle imprese con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare a partire dal 1° gennaio 2026. Per le imprese il cui periodo d'imposta non coincide con l'anno solare, l'applicazione delle nuove disposizioni sarà possibile dal primo giorno del periodo d'imposta successivo che avrà inizio nel 2026.

6.2 Eliminazione dell'effetto “imposta su imposta”

Come per le Società cooperative¹⁹², anche per le Imprese Sociali è stato previsto che non concorrono a formare il reddito imponibile le variazioni fiscali nette in aumento, ai sensi dell'articolo 18, comma 2, del d.lgs. n. 112 del 2017¹⁹³.

Detta disposizione si applica solo se determina un utile o un maggior utile da destinare a incremento del patrimonio. Essa non si applica, invece, nell'ipotesi in cui l'utile sia distribuito in favore dei soci.

Si ritengono, pertanto, riferibili anche alle imprese sociali i chiarimenti forniti con la circolare 18 giugno 2002, n. 53/E, par. 5, con la quale è stato precisato che la variazione in diminuzione da operare, secondo il citato articolo 18, deve essere proporzionale alla quota di utili non tassata calcolata sulla base del rapporto tra l'utile escluso da tassazione ed il totale dell'utile.

¹⁹¹ L'articolo 18, comma 9, del CIS prevede che «L'efficacia delle disposizioni dei commi 3, 4 e 5 del presente articolo e dell'articolo 16 è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali».

¹⁹² V. articolo 3, co. 1, lett. a), d.lgs. n. 112 del 2017.

¹⁹³ L'articolo 18, comma 2, d.lgs. n. 112 del 2017 dispone che «Non concorrono altresì a formare il reddito imponibile delle imprese sociali le imposte sui redditi riferibili alle variazioni effettuate ai sensi dell'articolo 83 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. La disposizione di cui al periodo precedente è applicabile solo se determina un utile o un maggior utile da destinare a incremento del patrimonio ai sensi dell'articolo 3, comma 1».

La disposizione ha la finalità di evitare l'effetto "*imposte su imposte*" che verrebbe a determinarsi in presenza di un carico fiscale superiore al 24 per cento.

In sostanza, per le imprese sociali, in sede di dichiarazione si opera una variazione in diminuzione proporzionale alla percentuale di esenzione da IRES (100 per cento in caso di totale accantonamento a riserva dell'utile conseguito).

La variazione in diminuzione non deve essere operata:

- sulla quota di IRES riferibile ai dividendi eventualmente erogati nell'anno dall'impresa sociale;
- sull'eventuale costituzione di riserve divisibili;
- aumento gratuito del capitale sociale.

Inoltre, l'eliminazione dell'effetto "*imposta su imposta*" non può essere effettuata nell'ipotesi in cui l'ente chiuda con uno dei seguenti risultati di bilancio: perdita prima dell'IRES; pareggio; perdita dopo aver effettuato l'accantonamento IRES.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Vincenzo Carbone
Firmato digitalmente