

LA FISCALITA' DEL TERZO SETTORE E DEGLI ENTI NON PROFIT: NOVITA' NORMATIVE E IMPLICAZIONI OPERATIVE

**La commercialità delle attività negli enti non profit e negli ETS:
criteri di qualificazione e conseguenze ai fini IRES**

Convegno del 02 marzo 2026

Paolo BRAMANTE

Fonti normative



- D.Lgs 117/2017 – Titolo III – Art. 13 Scritture contabili e Bilancio.
- D.Lgs 117/2017 – Titolo X – Art. 79 Imposte sul reddito.
- D.M. 05/03/2020 – Adozione della modulistica di bilancio degli enti del Terzo Settore.
- D.M. 09/06/2022 – Attività di raccolta fondi.
- D.M. 19/05/2021 – Attività diverse.
- Circolare N. 1/E del 19/02/2026.

Decorrenza

Art 104 comma 2 del D.Lgs 117/2017.

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**.

- *Enti del terzo settore con periodo d'imposta **coincidente** con l'anno solare applicano il nuovo regime a partire dal 01/01/2026.*
- *Enti del terzo settore con periodo d'imposta **non coincidente** con l'anno solare applicano il nuovo regime a partire dal periodo d'imposta che ha inizio nel 2026. (Esempio: esercizio 01/09/2025 - 31/08/2026 il nuovo regime si applicherà a partire dal 01/09/2026).*

Attenzione agli enti che si sono avvalsi della Legge 398/91.



Qualificazione dell'ente



ETS NON COMMERCIALE

ETS COMMERCIALE

Effetti: Fiscali (CTS e TUIR), Dichiarazioni (Unico ENC o Unico SC)

Qualificazione dell'ente - Effetti



ETS NON COMMERCIALE

Reddito complessivo è dato dalla somma dei redditi
fondiari – di capitale – d'impresa - diversi

ETS COMMERCIALE

Unica categoria di reddito
Reddito d'impresa

Bilancio



1. Gli enti del Terzo settore devono redigere il **bilancio di esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale**, con l'indicazione, dei proventi e degli oneri, dell'ente, **e dalla relazione di missione** che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e gestionale dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

2. 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.

2-bis. Per tutti gli enti del Terzo settore, in caso di ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate non superiori a 60.000 euro, il rendiconto per cassa può indicare le entrate e le uscite in forma aggregata.

Bilancio – Riflessi sull'impostazione fiscale



Attività di interesse generale

Non commerciale / Commerciale

Attività diverse

Commerciale

Attività di raccolta fondi

Non commerciale /Commerciale

ONERI E COSTI

A) Costi e oneri da attività di interesse generale

1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	€-	€-
2) Servizi	€-	€-
3) Godimento di beni di terzi	€-	€-
4) Personale	€-	€-
5) Ammortamenti	€-	€-
6) Accantonamenti per rischi ed oneri	€-	€-
7) Oneri diversi di gestione	€-	€-
8) Rimanenze iniziali	€-	€-
Totale	€-	€-

PROVENTI E RICAVI

A) Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale

1) Proventi da quote associative e apporti dei fondatori	€-	€-
2) Proventi dagli associati per attività mutualistiche	€-	€-
3) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori	€-	€-
4) Erogazioni liberali	€-	€-
5) Proventi del 5 per mille	€-	€-
6) Contributi da soggetti privati	€-	€-
7) Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi	€-	€-
8) Contributi da enti pubblici	€-	€-
9) Proventi da contratti con enti pubblici	€-	€-
10) Altri ricavi, rendite e proventi	€-	€-
11) Rimanenze finali	€-	€-
Totale	€-	€-

Avanzo/Disavanzo attività di interesse generale (+/-) €-



Test di commercialità



1° TEST

Test di commercialità dell'Attività di interesse generale

2° TEST

Test per valutare la qualifica della natura commerciale o non commerciale dell'ente nel suo complesso

Trattasi di due test distinti da effettuare in tempi diversi

1° Test

Art. 79 comma 2 D.lgs 117/2017.



2. 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.*

1° Test

Art. 79 comma 2 D.lgs 117/2017.



Il comma 2 ai fini del Test Attività di Interesse Generale (AIG):

- **Se l'attività AIG è svolta a titolo gratuito. La natura dell' attività risulta non commerciale**
- **Se la somma dei corrispettivi + proventi attività in convenzione – quote in compartecipazione risulta inferiore o uguale ai costi effettivi. La natura dell' attività risulta non commerciale**

Attenzione: Il concetto di costo effettivo è diverso, più ampio rispetto ai costi di diretta imputazione del TUIR

1° Test



2-bis. Le attività di cui al comma 2 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**.

Circolare 1/E del 19/02/2026



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

Circolare 1/E del 19/02/2026



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

Circolare 1/E del 19/02/2026



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

1° Test



Deroghe:

Comma 3 – Non commerciali

– Ricerca scientifica

- Ex Ipab

1° Test



4. 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;
- b) i contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 per lo **svolgimento, anche convenzionato o in regime di accreditamento** di cui all'articolo 9, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 7 dicembre 1993, n. 517, delle attività di cui ai commi 2 e 3 del presente articolo.

NB: i punti a) e b) non parlano di attività commerciali o non commerciali ma di tassazione.

NB: Attività in convenzione PA sono le medesime riportate nel comma 2 ed indicate come corrispettivi. Peseranno come corrispettivi ma non rileveranno dal punto di vista fiscale se attività non commerciale.

1° Test



6. 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.

NB. Art. 148 TUIR non è più applicabile.

1° Test – Se sforo, conseguenze



In caso di sforamento del Primo Test l'ente non fuoriesce dal RUNTS.
L'ente diventerà ente commerciale ma continuerà ad operare all'interno del RUNTS.

2°TEST

Test per valutare la qualifica della natura commerciale o non commerciale dell'ente nel suo complesso

Vado a confrontare le entrate commerciali con le entrate non commerciali

2° Test



5. Si considerano non commerciali gli enti del Terzo settore di cui al comma 1 che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'articolo 5 in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo. Indipendentemente dalle previsioni statutarie gli enti del Terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di cui all'articolo 5, svolte in forma d'impresa non in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo, nonché le attività di cui all'articolo 6, **fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione** svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6, superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali.

2° Test



5-bis. Si considerano entrate derivanti da attività non commerciali i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente / 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 ai sensi dei commi 2, 3 e 4 tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali.

articolo 84 – ODV e Filantropiche

articolo 85 – APS

Circolare 1/E del 19/02/2026



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				
Raccolte 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

2° Test – Mutamento qualifica



5-ter. Il mutamento della qualifica, da ente di terzo settore non commerciale a ente di terzo settore commerciale, opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale.

Per i due periodi d'imposta successivi al termine fissato dall'articolo 104, comma 2, il mutamento di qualifica, da ente del Terzo settore non commerciale a ente del Terzo settore commerciale o da ente del Terzo settore commerciale a ente del Terzo settore non commerciale, opera a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui avviene il mutamento di qualifica.

REDDITO D'IMPRESA TUIR

Art. 82/142

Fuoriuscita dal RUNTS



- L'ente viene cancellato dall'ufficio per inadempienze
- L'ente viene cancellato se non rispetta i parametri di cui all'Art. 6 del D.lgs 117/2017



www.odcec.torino.it

www.linkedin.com/company/odcec-torino/

www.youtube.com/channel/UCBUHnLEOEHA6YY-MLr8vG8A/videos