

Schemi di bilancio ETS e fiscalità

*Il ruolo della rappresentazione contabile alla luce
della Circolare 1/E del 19 febbraio 2026*

20 aprile 2026

Piero Cevola – Commercialista in Torino

Fonti



FONTI PRIMARIE

Art. 79 D.Lgs. 117/2017

(mod. DL 73/2022 conv. L. 122/2022)

Art. 80 – Regime forfetario ETS non comm.

Art. 84/85 – Regimi speciali OdV e APS

Art. 86 – Forfetario OdV/APS

Art. 87 – Obblighi contabili

FONTI INTERPRETATIVE

Circolare AE n. 1/E del 19/02/2026

(consultazione pubblica chiusa il 23/01/2026)

DM 5 marzo 2020 – Schemi di bilancio

OIC 35 – Principi contabili ETS

DM 18 febbraio 2026 – Modello E (< 60K)

DECORRENZA

Titolo X CTS (artt. 79-89): operativo dal periodo d'imposta 2026 — Autorizzazione UE ricevuta con "comfort letter" marzo 2025

Ambito soggettivo: tutti gli ETS iscritti al RUNTS, ESCLUSE le imprese sociali (D.Lgs. 112/2017) e le cooperative sociali

Il sistema degli schemi di bilancio ETS (DM 5/3/2020 + DM 18/2/2026)



Art. 13 D.Lgs. 117/2017: il contenuto del bilancio ETS varia in base al volume di ricavi/rendite/proventi/entrate

Mod. A	Stato Patrimoniale Attivo e passivo — obbligatorio per ETS \geq €300.000
Mod. B	Rendiconto Gestionale Oneri e proventi per competenza — 5 aree (A, B, C, D, E) — obbligatorio \geq €300.000
Mod. C	Relazione di Missione 24 punti informativi — documenta scelte e criteri — OBBLIGATORIA \geq €300.000
Mod. D	Rendiconto per Cassa Entrate e uscite per cassa — 5 aree (A, B, C, D, E) — facoltativo per ETS privi di pers. giur. < €300.000 (L. 104/2024)
Mod. E	Rendiconto per Cassa Aggregato Forma aggregata senza dettaglio voci — ETS \leq €60.000 (DM 18/2/2026 — GU 67/21.3.2026) dal 2026

Le 5 aree gestionali: come il bilancio rappresenta la natura delle attività



Ogni entrata/uscita va imputata a una delle 5 sezioni — la scelta ha impatto diretto sui due test dell'art. 79

SEZ. A	SEZ. B	SEZ. C	SEZ. D	SEZ. E
Attività di interesse generale <i>art. 5 CTS</i> Impatto sul test art. 79: Rileva al 1° e 2° test art. 79	Attività diverse <i>art. 6 CTS</i> Impatto sul test art. 79: commerciali — 2° test	Raccolta fondi <i>art. 7 CTS</i> Impatto sul test art. 79: Occasionale: esente (co.4a). Abituale: valutazione corrispettivi (! IVA)	Attività finanziarie e patrimoniali — Impatto sul test art. 79: Rendite finanziarie e immobiliari — autonomamente qualificate	Supporto generale — Impatto sul test art. 79: Costi di direzione — ripartiti pro-quota sulle altre sezioni

IL PUNTO CRITICO

La stessa spesa (es. stipendio della segretaria) può finire in Sez. A, B, C o E a seconda della scelta operativa. Ogni scelta cambia il risultato del test. Si può contestare la classificazione se non adeguatamente motivata.

Il Mod. E (DM 18/2/2026): la semplificazione per i piccoli ETS e le sue sfide



NOVITÀ 2026 — Pubblicato in GU 67 del 21 marzo 2026, applicabile dai bilanci 2026

Destinatari: tutti gli ETS con ricavi/rendite/proventi/entrate \leq €60.000

STRUTTURA MOD. E

Stesse 5 sezioni (A, B, C, D, E) del Mod. D

MA: solo macro-voci aggregate, senza dettaglio delle singole componenti.

Per ogni sezione si indicano:

Entrate totali della sezione

Uscite totali della sezione

Avanzo/disavanzo sezionale

Sezione investimenti/disinvestimenti + Liquidità

IL PROBLEMA INTERPRETATIVO

Come si applica il test art. 79 co. 2 se mancano le singole voci?

- L'ETS \leq €60K rientra automaticamente nella soglia €300K del test unitario \rightarrow semplificazione cumulativa
- Occorre comunque tenere separatamente l'informazione su: corrispettivi vs non corrispettivi, costi diretti vs indiretti
- Il Mod. E è lo schema pubblicato, ma la contabilità interna deve restare più analitica ai fini del test
- **Raccomandazione: tenere un "rendiconto interno", anche per progetto, anche se si deposita il Mod. E**

Il Mod. E (DM 18/2/2026): la semplificazione per i piccoli ETS e le sue sfide



NOVITÀ 2026 — Pubblicato in GU 67 del 21 marzo 2026, applicabile dai bilanci 2026

Destinatari: tutti gli ETS con ricavi/rendite/proventi/entrate \leq €60.000

STRUTTURA MOD. E

Stesse 5 sezioni (A, B, C, D, E) del Mod. D

MA: solo macro-voci aggregate, senza dettaglio delle singole componenti.

Per ogni sezione si indicano:

Entrate totali della sezione

Uscite totali della sezione

Avanzo/disavanzo sezionale

Sezione investimenti/disinvestimenti + Liquidità

IL PROBLEMA INTERPRETATIVO

Come si applica il test art. 79 co. 2 se mancano le singole voci?

- L'ETS \leq €60K rientra automaticamente nella soglia €300K del test unitario \rightarrow semplificazione cumulativa
- Occorre comunque tenere separatamente l'informazione su: corrispettivi vs non corrispettivi, costi diretti vs indiretti
- Il Mod. E è lo schema pubblicato, ma la contabilità interna deve restare più analitica ai fini del test
- **Raccomandazione: tenere un "rendiconto interno", anche per progetto, anche se si deposita il Mod. E**

Struttura dell'art. 79: due livelli di analisi



LIVELLO	NORMA	OGGETTO	DOMANDA CHIAVE
1° LIVELLO	co. 2 e 2-bis	Singola attività di interesse generale	L'attività è commerciale?
2° LIVELLO	co. 5 e 5-bis	L'ente nel suo complesso	L'ente è commerciale?

ATTENZIONE: i due test sono sequenziali ma indipendenti

1. Un'attività può risultare COMMERCIALE al 1° livello, ma l'ente restare NON COMMERCIALE al 2° livello
→ i proventi di quell'attività entrano nel lato commerciale del test dell'ente
2. Un ente può avere TUTTE le attività non commerciali, ma diventare COMMERCIALE al 2° livello
→ se le attività diverse (art. 6) generano proventi prevalenti rispetto alle entrate non commerciali

Struttura dell'art. 79: due livelli di analisi



LIVELLO	NORMA	OGGETTO	DOMANDA CHIAVE
1° LIVELLO	co. 2 e 2-bis	Singola attività di interesse generale	L'attività è commerciale?
2° LIVELLO	co. 5 e 5-bis	L'ente nel suo complesso	L'ente è commerciale?

ATTENZIONE: i due test sono sequenziali ma indipendenti

1. Un'attività può risultare COMMERCIALE al 1° livello, ma l'ente restare NON COMMERCIALE al 2° livello
→ i proventi di quell'attività entrano nel lato commerciale del test dell'ente
2. Un ente può avere TUTTE le attività non commerciali, ma diventare COMMERCIALE al 2° livello
→ se le attività diverse (art. 6) generano proventi prevalenti rispetto alle entrate non commerciali

Testo normativo — Art. 79, commi 2 D.Lgs. 117/2017



Art. 79, comma 2 — Non commercialità delle attività di interesse generale (mod. DL 73/2022, conv. L. 122/2022)

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.

Art. 79, comma 2-bis — Soglia di tolleranza (introdotto dal DL 73/2022, art. 26 co. 1 lett. a, n. 2)

Non si considerano di natura commerciale, qualora i ricavi connessi 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, le attività di interesse generale di cui all'articolo 5.

Il test dell'attività: schema logico (art. 79, co. 2)



Attività gratuita?

SÌ → NON COMMERCIALE

↓ NO

Corrispettivi ≤ Costi?

SÌ → NON COMMERCIALE

↓ NO

Scostamento ≤ 6%?

Sì e ≤ 3 anni consec. → NON COMM.
(tolleranza degli anni)

↓ NO (> 6% oppure 4° anno)

COMMERCIALE

FORMULA DEL TEST

RICAVI =

Corrispettivi +
Contributi PA corrispettivi

COSTI EFFETTIVI =

Diretti + Indiretti +
Generali + Finanziari +
Tributari
– Costi figurativi volontari

Lato ricavi del confronto: cosa entra, cosa esce



VOCE	ENTRA NEL TEST?	RIFERIMENTO
Corrispettivi da privati	SÌ	Art. 79, co. 2
Contributi PA corrispettivi (sinallagmatici)	SÌ	Art. 79, co. 2 + Circ. 1/E § 2.2.1
Entrate da contratti/convenzioni/accreditamenti PA	SÌ	Art. 79, co. 2
Corrispettivi specifici da associati (art. 79 co.6)	SÌ	Art. 79, co. 6, ult. periodo (no APS)
Quote associative / apporti fondatori	NO	Art. 79, co. 6 – non concorrono al reddito
Erogazioni liberali / donazioni	NO	Entrate non corrispettive
Contributi 5 per mille	NO	Entrate non corrispettive
Contributi PA NON corrispettivi (sovvenzioni)	NO	Art. 79, co. 4 lett. b)

Testo normativo — Art. 79, commi 4 e 6 D.Lgs. 117/2017



Art. 79, comma 4 — Entrate non imponibili per ETS non commerciali

Non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito degli enti del Terzo settore di natura non commerciale di cui al 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.*

Art. 79, comma 6 — Attività verso gli associati

Si considera non commerciale l'attività svolta dalle associazioni del Terzo settore nei confronti dei propri associati, familiari e 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, familiari o 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.

Perimetro dei costi effettivi (DL 73/2022 + Circ. 1/E 2026)



TIPOLOGIA COSTO	ENTRA?	VOCI MOD. D SEZ. A	NOTE OPERATIVE
Costi diretti	SÌ	A1) Materie prime A2) Servizi A3) Godimento beni terzi A4) Personale A6/7) Uscite diverse	Imputati analiticamente all'attività
Costi indiretti e generali	SÌ	Quota da Sez. E) allocata	Affitti promiscui, utenze, personale condiviso, ammortamenti
Costi finanziari	SÌ	Sez. D) quota + Sez. E) quota	Interessi su prestiti, commissioni bancarie
Costi tributari	SÌ	Quota da Sez. E)	Imposte, tasse, contributi obbligatori
Ammortamenti	SÌ	A5) Ammortamenti	Anche in contabilità per cassa (Circ. 1/E)
Accantonamenti	SÌ	A6) Accantonamenti	No modello D, in asimmetria con ammortamenti
Costi figurativi volontari	NO	Prospetto facoltativo	Esclusi dal test art. 79 co. 2. Rilevanti solo per art. 79 co. 5-bis (valore normale)

Sez. A vs Sez. E: dove imputare i costi



SEZIONE A – Attività di interesse generale

Costi DIRETTAMENTE riconducibili all'attività art. 5:

- Personale dedicato (o quota % del dipendente)
- Affitto locale dell'attività
- Materiali specifici, utenze proporzionali
- Servizi consulenza dedicati

→ Entrano AUTOMATICAMENTE nel test

SEZIONE E – Supporto generale

Costi NON attribuibili a un'attività specifica:

- Compenso commercialista / segreteria
- Assicurazione sede generale
- Organi sociali, cancelleria, software
- Costi bancari generali

→ Entrano nel test SOLO per quota ripartita

CONSEGUENZA OPERATIVA

Più costi si imputano direttamente in Sez. A, più alto è il denominatore del test → più facile mantenere la non commercialità.

I costi lasciati in Sez. E entrano nel test solo per la quota proporzionale. Con il metodo per ricavi, se l'attività ha corrispettivi bassi, la quota imputata sarà piccola.

Consiglio: documentare sempre i criteri di imputazione nella relazione di missione o in calce al rendiconto per cassa.

OIC 35 e la Sezione E: area residuale, non area di comodo



OIC 35, § 9, lett. e):

«Costi e oneri e proventi da attività di supporto generale sono da considerarsi gli elementi positivi e negativi di reddito che non rientrano nelle altre aree.»

COSA DICE L'OIC 35

§ 11 — Criterio di classificazione:

«I costi e gli oneri sono classificati per natura secondo l'attività dell'ente cui si riferiscono (area A, B, C, D, E).»

§ 12 — Obbligo di informativa:

«L'ente fornisce informativa nella relazione di missione circa i criteri seguiti per la classificazione nelle diverse aree.»

CONSEGUENZE PER IL TEST ART. 79

Il criterio primario è l'attività, non la natura del costo.

Se un costo è riferibile all'attività di interesse generale — anche indirettamente — va in Sezione A, non in E.

Ogni costo imputato in Sez. E anziché attribuito alla Sez. A riduce il denominatore (costi effettivi) del test → rende più probabile la qualifica commerciale.

Limite: l'OIC 35 si applica formalmente solo al Mod. B (competenza), non al Mod. D (cassa).

La Circ. 1/E importa la stessa logica anche per la cassa (§ 2.2.1).

ERRORE FREQUENTE NELLA PRATICA

Molti enti imputano costi nella Sez. E per "pigrizia classificatoria" (es. stipendio segretaria imputato tutto a supporto generale anziché pro-quota alle attività). Effetto: costi effettivi più bassi → test più sfavorevole → rischio di commercialità.

Guida operativa: quando un costo va in Sez. A e quando in Sez. E



La domanda non è «che tipo di costo è?» ma «a quale attività si riferisce?» (OIC 35, § 11 — DM 5/3/2020, Glossario)

TIPO DI COSTO	→ SEZ. A (attività IG)	→ SEZ. E (supporto generale)
Personale dipendente	Quota % tempo dedicato all'AIG (es. 70% educatore → A4)	Solo quota % attività amministr. generale non attribuibile (es. 30% → E4)
Affitto immobile	Se sede dell'attività IG o uso prevalente IG → tutto in A3	Solo se sede esclusivamente amministrativa o promiscua senza prevalenza
Utenze (luce, gas, tel.)	Quota proporzionale alle AIG (mq, ore, utenze dedicate)	Solo quota residuale non attribuibile
Assicurazioni	Polizza RC per l'attività specifica (es. RC operatori) → A2	Polizza sede, organi sociali → E2
Accantonamento TFR	Quota TFR del personale imputato in A4 → proporzionale in A6	Quota TFR del personale imputato in E4 → proporzionale in E6
Accantonamenti rischi	Se rischio specifico dell'attività IG (es. garanzia su servizio) → A6	Se rischio generico dell'ente (contenzioso generale) → E6

Guida operativa: quando un costo va in Sez. A e quando in Sez. E

REGOLA PRATICA:

1. Tutto ciò che si può documentare come funzionale all'AIG -> in Sez. A (anche pro-quota).
2. Lasciare in Sez. E il "puro overhead" organizzativo.
3. Per la quota che resta in E, ripartire con il metodo scelto (art. 144 TUIR o OIC 35) e documentare nella relazione di missione o in calce al rendiconto.

Ripartizione dei costi promiscui: i due metodi ammessi

CRITERIO	METODO 1 – Per ricavi (principale)	METODO 2 – Per costi diretti (OIC 35)
Formula	$Quota = Costo \times (Ricavi \text{ att. IG} / Ricavi \text{ totali})$	$Quota = Costo \times (C. \text{ diretti att. IG} / C. \text{ diretti totali})$
Base normativa	Art. 144 TUIR (enti non comm.) + Circ. 1/E 2026	OIC 35 — richiamato dalla Circ. 1/E 2026
Contro	Sottostima la quota imputata se corrispettivi bassi	Richiede contabilità analitica dei costi diretti
Stabilità	Criterio da mantenere stabile nel tempo (Circ. 1/E)	Criterio da mantenere stabile nel tempo (Circ. 1/E)
Documentazione	Relazione di missione / annotaz. in calce al rendiconto	Relazione di missione / annotaz. in calce al rendiconto

Testo normativo — Ripartizione costi promiscui

Art. 144, comma 2 TUIR (DPR 22 dicembre 1986, n. 917) — Criterio principale

Le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività, sono deducibili per la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

Circolare AE n. 1/E del 19 febbraio 2026, § 2.2.1 — Criteri di ripartizione

La ripartizione va effettuata mediante criteri proporzionali oggettivi e coerenti, da mantenere stabili nel tempo e da documentare nei documenti contabili dell'ente (relazione di missione, nota integrativa o annotazione al rendiconto per cassa). La scelta del criterio più appropriato dipende dalle caratteristiche specifiche dell'Ente e dalla struttura delle sue attività.

OIC 35 — Principi contabili per gli Enti del Terzo Settore, §§ 30-32

I costi indiretti e generali che non possono essere direttamente attribuiti a una specifica attività devono essere ripartiti tra le diverse aree gestionali dell'ente utilizzando criteri proporzionali oggettivi e coerenti. Il criterio di ripartizione in proporzione ai costi diretti costituisce un metodo alternativo ammesso, particolarmente adatto per le realtà che svolgono la propria attività di interesse generale prevalentemente a titolo gratuito o con corrispettivi di entità simbolica.

Criteri per il test unitario o separato (Circ. 1/E 2026)



CASO	TIPO TEST	INDICATORI (Circ. 1/E)
Attività OMOGENEE	UNITARIO (unico test aggregato)	<ul style="list-style-type: none">• Costi/proventi promiscui• Locali e risorse comuni• Personale condiviso• Collegamento funzionale
Attività DISOMOGENEE	SEPARATO (un test per attività)	<ul style="list-style-type: none">• ATECO differenti• Contabilità separata• Nessun collegamento
Ente ≤ €300.000 proventi	SEMPRE UNITARIO (semplificazione)	Indipendente dall'omogeneità. Soglia su ricavi/rendite/proventi/entrate

Testo normativo — Test unitario e soglia 300.000 euro



Circolare AE n. 1/E del 19 febbraio 2026, § 2.2.3 — Attività multiple

Quando un ente svolge più attività di interesse generale, il test di non commercialità previsto dall'articolo 79 del CTS non deve necessariamente essere effettuato per ciascuna attività considerata in modo isolato. Le attività possono essere valutate unitariamente, a condizione che risultino omogenee sotto il profilo strutturale e funzionale.

Elementi che possono costituire indice di omogeneità: la presenza di entrate e costi promiscui, l'utilizzo di locali o risorse comuni, il personale condiviso, o un collegamento funzionale che renda le attività, di fatto, integrate tra loro.

Quando le attività risultano disomogenee, prive di collegamenti organizzativi e funzionali, come nel caso di attività ricadenti in sezioni ATECO differenti o con contabilità separate — la verifica andrà condotta separatamente per ciascuna di esse.

Circolare 1/E 2026, § 2.2.3 — Semplificazione per enti minori

Tutti gli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate complessive non superiori a 300.000 euro potranno considerare comunque tutte le loro attività di interesse generale come un'unica attività, anche quando non omogenee tra loro.

Il margine di flessibilità: 6% e 3 anni consecutivi (co. 2-bis)



ANNO	SCOSTAMENTO	ENTRO 6%?	ANNI CONSEC.	ESITO ATTIVITÀ
2026	+1%	Sì	1	NON COMM. (tolleranza)
2027	+2%	Sì	2	NON COMM. (tolleranza)
2028	+5%	Sì	3 = MAX	NON COMM. (ultimo anno!)
2029	+2,0%	Sì ma 4°!	4 > 3	COMMERCIALE
<i>Variante 2029</i>	-1,0%	N/A (negat.)	Reset → 0	NON COMM. (reset contatore)

PUNTO CRITICO (Circolare 1/E 2026):

Il conteggio dei 3 anni si azzerà SOLO con un anno in cui lo scostamento è $\leq 0\%$ (ricavi \leq costi).

Non basta che lo scostamento diminuisca.

Il confronto di prevalenza (art. 79, co. 5 e 5-bis)



PROVENTI COMMERCIALI

- + Proventi att. art. 5 NON conformi co. 2-3
(risultate COMMERCIALI al 1° livello test)
- + Contributi PA sinallagmatici → att. comm.
- + Proventi att. diverse (art. 6) d'impresa

ESCLUSE: sponsorizzazioni conformi a decreto art. 6

VS

ENTRATE NON COMMERCIALI

- + Contributi e sovvenzioni
- + Liberalità
- + Quote associative
- + Altre entrate assimilabili
- + Proventi non comm. ex co. 2, 3, 4(b)
- + Valore normale cessioni non comm.
(inclusi costi figurativi volontari per le attività gratuite)

Se PROVENTI COMM. > ENTRATE NON COMM. → Ente COMMERCIALE (indipendentemente dallo statuto art. 79 co. 5-bis)

Se PROVENTI COMM. ≤ ENTRATE NON COMM. → Ente NON COMMERCIALE → accesso a regimi agevolati (artt. 80, 84-86)

Testo normativo — Art. 79, commi 5 e 5-bis D.Lgs. 117/2017



Art. 79, comma 5 — Qualifica fiscale dell'ente

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.

Art. 79, comma 5-bis — Definizione entrate non commerciali

Si considerano entrate derivanti da attività non commerciali i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente 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, lettera b), tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali

Effetti del mutamento di qualifica (co. 5-ter)

PERIODO D'IMPOSTA	SE DIVENTA COMMERCIALE	DECORRENZA MUTAMENTO
2026 (transitorio)	Proventi comm. > Entrate non comm.	Dal 1° gennaio 2027
2027 (transitorio)	Proventi comm. > Entrate non comm.	Dal 1° gennaio 2028
2028+ (a regime)	Proventi comm. > Entrate non comm.	Retroattivo dal 1° gen. 2028

OBBLIGHI IN CASO DI MUTAMENTO (art. 87, co. 7 CTS)

Entro 3 mesi dal verificarsi dei presupposti:

1. Inventario di tutti i beni del patrimonio
2. Adozione contabilità ordinaria (artt. 14, 15, 16 DPR 600/1973)
3. Registrazione nelle scritture cronologiche di TUTTE le operazioni dall'inizio del periodo d'imposta

Art. 79-bis: opzione per sospensione tassazione plusvalenza sui beni strumentali che escono dal regime d'impresa, se destinati ad attività statutarie.

Testo normativo — Mutamento qualifica e obblighi



CTS Art. 79, comma 5-ter — Decorrenza del mutamento

Il mutamento della qualifica, da ente del Terzo settore non commerciale a ente del 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.

CTS Art. 87, comma 7 — Obblighi contabili in caso di mutamento

Entro tre mesi dal momento in cui si verificano i presupposti che determinano il mutamento della qualifica di cui all'articolo 79, comma 5, l'ente del Terzo settore deve:

- stilare l'inventario di tutti i beni che fanno parte del patrimonio;*
- tenere la contabilità ordinaria e registrare le scritture contabili ai sensi degli articoli 14, 15, 16 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600;*
- registrare nelle scritture cronologiche tutte le operazioni comprese tra l'inizio del periodo di imposta e il momento in cui si verificano i presupposti che determinano il mutamento della qualifica.*

CTS Art. 79-bis — Passaggio beni strumentali

L'ente del Terzo settore può optare per la non concorrenza al reddito della plusvalenza relativa ai beni strumentali che transitano dall'attività commerciale a quella non commerciale per effetto del mutamento della qualificazione fiscale, a condizione che tali beni siano utilizzati per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Mod. C e annotazioni: dove documentare le scelte contabili rilevanti ai fini fiscali



MOD. C – RELAZIONE DI MISSIONE

Art. 13 CTS + DM 5/3/2020 Mod. C – 24 punti

Obbligatoria per ETS \geq €300.000.

Punti rilevanti ai fini del test art. 79:

Punto 3: criteri di valutazione e raggruppamenti/eliminazioni di voci

Punto 11: analisi componenti del rendiconto gestionale per categoria

Punto 20: modalità di perseguimento delle finalità statutarie (art. 5)

Punto 21: carattere secondario e strumentale attività diverse

Punto 22: costi e proventi figurativi (inc. volontari)

Punto 24: rendiconto raccolta fondi occasionali (art. 87 co. 6)

È la sede naturale per documentare: criteri di ripartizione costi promiscui (OIC 35 o art. 144 TUIR), scelta test unitario/separato, valore normale delle cessioni gratuite ex co. 5-bis.

ANNOTAZIONI IN CALCE AL MOD. D

Art. 13 co. 6 CTS — per ETS in rendiconto per cassa

Gli ETS che adottano il Mod. D NON redigono la relazione di missione.

Le annotazioni in calce al rendiconto devono comunque documentare:

1. Il carattere secondario e strumentale delle attività diverse (art. 13 co. 6)
2. Raggruppamenti o eliminazioni di voci rispetto al modello ministeriale
3. Criteri di ripartizione dei costi promiscui (Circ. 1/E 2026 § 2.2.1)
4. Scelta del test unitario vs separato (Circ. 1/E § 2.2.3)
5. Rendiconto specifico delle raccolte fondi occasionali (art. 87 co. 6)
6. Attività diverse

RIFLESSIONI FINALI



1) Il cambio di paradigma: dal “chi sei” al “come svolgi l’attività”

Dal 2026, per molte attività “a corrispettivo” svolte come **attività di interesse generale (AIG)**, la domanda operativa diventa: **il corrispettivo copre solo i costi effettivi?**

2) La «trappola» del 6%: non è un «margine libero», è una tolleranza con memoria da pianificare

3) Mappare tutte le attività e classificarle: questa mappa diventa la base di tutta la compliance 2026

4) Costruire l’anagrafe dei corrispettivi (chi paga e per cosa)

5) Definire (o aggiornare) ogni anno la politica prezzi/tariffe coerentemente con la non commercialità

6) Formalizzare ogni anno la strumentalità e la secondarietà delle attività diverse

7) Mettere in sicurezza la raccolta fondi con un “kit” standard



www.odcec.torino.it

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

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