

Il regime fiscale degli enti non commerciali non iscritti al RUNTS

2 marzo 2026

Dr Lorenzo Ferreri

Ipotesi ricostruzione gerarchia fonti normative

ENC non iscritti al Runt

CC: libro I titolo II capo II per associazioni e fondazioni

TUIR: artt. da 143 a 150

Ipotesi ricostruzione gerarchia fonti normative

ETS iscritti al Runts

CTS norme generali per ETS generici: 20-31

CTS norme speciali per ETS tipizzati: 32-41

In via residuale ed in quanto compatibili:

CC libro I titolo II capo II per associazioni e fondazioni

CC libro V titolo V per le società

TUIR eccetto artt.143 c. 3, 144 c. 2-5-6, 148, 149

Enti non Commerciali non ETS

Principi generali di tassazione IIDD

Enti non commerciali residenti (art 73 c.1 lett. c TUIR):

*c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust **che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale** nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato.*

Principi generali di tassazione IIDD

Art 73 TUIR

4. L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

5. In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti.

ENC - Reddito complessivo

Artt. da 143 a 150 TUIR

Il reddito complessivo degli enti non commerciali è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, determinati distintamente per ciascuna categoria in base al risultato complessivo di tutti i cespiti che vi rientrano. (143.1 – 144.1)

ENC – reddito di impresa - agevolazioni

In presenza di attività qualificabile commerciale / di impresa

1° livello - ENC in genere (143)

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. (143.1)

1° livello - ENC in genere (143)

Non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito:

a) *i fondi pervenuti ai predetti enti 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; (143.3.a)*
(obbligo di apposito e separato rendiconto (art. 20, c. 2, DPR 600/73))

b) *i contributi corrisposti da Amministrazioni pubbliche ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento (...), di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi. (143.3.b)*

2° livello - Enti di tipo associativo (148)

Non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali.

Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo. (148.1)

Si considerano tuttavia effettuate nell'esercizio di attività commerciali, salvo il disposto del secondo periodo del comma 1 dell'articolo 143, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici. (148.2)

3° livello - Associazioni “qualificate” (148)

Non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, verso pagamento di **corrispettivi specifici** nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti. (148.3)

Eccezioni (148.4):

- cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita,
- somministrazioni di pasti,
- erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore,
- prestazioni alberghiere e di alloggio,
- 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.

3° livello - Associazioni “qualificate”

Requisiti statutari per il 3° livello (148.8)

- a) divieto di distribuzione utili
- b) obbligo di devolvere il patrimonio in caso di scioglimento;
- c) disciplina uniforme del rapporto associativo;
- d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto
- e) democraticità interna
- f) intrasmissibilità della quota

Il modello EAS

- articolo 30 DL 29 nov. 2008, n. 185, conv. L. 28 gennaio 2009, n. 2

NB: ETS esonerati dal Mod EAS (art. 94.4 CTS)

3° livello - Associazioni “qualificate” non ETS

Attività non rilevanti fiscalmente anche se con corrispettivi specifici:

Scopi istituzionali (148.3)	sino al 31.12.2025	dal 1.1.2026
politiche	X	X
sindacali e di categoria	X	X
religiose	X	X
assistenziali	X	X
culturali	X	
sportive dilettantistiche	X	X
di promozione sociale	X	
di formazione extrascolastica della persona	X	

NB: modifica rilevante solo ai fini IRES ma non Iva

Perdita della qualifica di ENC – art 149 TUIR

Esercizio prevalente di attività commerciale per un intero esercizio

4 parametri indiziari:

- a) prevalenza delle immobilizzazioni** relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività;
- b) prevalenza dei ricavi** derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali;
- c) prevalenza dei redditi** derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative;
- d) prevalenza delle componenti negative** inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

ENC - Punti di attenzione

- beni strumentali – istituzionali (estromissione agevolata)
- costi promiscui: IIDD art 144.4 / IVA art 19 ter

Individuazione beni relativi all'impresa : art. 65, c. 1 e 3-bis TUIR

Destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa
Artt. 58.3 - 85.2 – 86.1 lett. c.

NB: per ETS in/out 79 bis

IRES 50%

Riduzione al 50% prevista dall'art. 6 Dpr 601/1973 per:

- a) enti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri,
- b) istituti di istruzione, corpi scientifici, accademie, fondazioni culturali
- c) enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione;
- c-bis) istituti autonomi per le case popolari, e simili

non si applica agli ETS, iscritti al RUNTS, indipendentemente dalla loro struttura giuridica e qualificazione fiscale (89.5).

IRES 50%

Natura soggettiva o oggettiva ?
Contenzioso rilevante

Circolare Agenzia Entrate 10.4.2019 n. 8

Circolare Agenzia Entrate 17.5.2022 n. 15/E

Circolare Agenzia Entrate 28.12.2023 n. 35

NB:

Abrogato ma ancora in vigore (art. 1, c. 51, 52, 52 bis L. 30.12.2018 n. 145)

ENC – Regimi forfettari

Forfait legge 398/91 non più applicabile dal 1.1.2026
(salvo ASD e SSD no ETS)

Art. 145 TUIR:

- ENC in contabilità semplificata (500.000 servizi – 800.000 altre)
- vincolante per un triennio

ENC – Regimi forfettari

Art. 145 TUIR

Ricavi	% redditività
prestazioni di servizi	
fino a 15.493,70	15%
da 15.493,71 a 185.924,48	25%
altre attività	
fino a 25.822,84	10%
da 25.822,85 a 516.456,90	15%

Occorre poi aggiungere plusvalenze patrimoniali, sopravvenienze attive, dividendi, interessi e proventi immobiliari.

Enti non Commerciali non ETS

IRAP

Base imponibile:

- attività commerciale: valore della produzione netta
- attività istituzionale: monte stipendi e lav. autonomo occasionale

NB: per ETS se attività non commerciale IRAP sul monte stipendi (!)

Enti non Commerciali - IVA

IVA - associazioni

Impostazione complessiva (art. 4.4) analoga a quella delle IIDD:

Commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto

ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica

IVA - associazioni

Requisiti statutari (art. 4.7) :

- a) divieto di distribuzione utili
- b) obbligo di devolvere il patrimonio in caso di scioglimento;
- c) disciplina uniforme del rapporto associativo;
- d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto
- e) democraticità interna
- f) intrasmissibilità della quota

IVA - associazioni

Sono in ogni caso rilevanti ai fini Iva (art 4.5):

- a) cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita
- b) erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore;
- c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- d) gestione di spacci aziendali, di mense e somministrazione di pasti;
- e) trasporto e deposito di merci;
- f) trasporto di persone;
- g) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; prestazioni alberghiere o di alloggio;
- h) servizi portuali e aeroportuali;
- i) pubblicità commerciale;
- l) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

Associazioni – Confronto IRES / IVA

	TUIR		IVA
	sino al 31.12.2025	dal 1.1.2026	
politiche	X	X	X
sindacali e di categoria	X	X	X
religiose	X	X	X
assistenziali	X	X	X
culturali	X		X
sportive dilettantistiche	X	X	X
di promozione sociale	X		X
di formazione extrascolastica	X		X

Regime IVA Associazioni

rilevanti modifiche disciplina Iva associazioni “meritevoli” verso soci: da escluse ex art 4 a esenti ex art 10 – notevole aggravio formalità

- **regime soppresso** dall'art. 5, c. 15-quater, lett. a), n. 1), DL 21.10.2021 n. 146, convertito, con modificazioni, dalla L. 17.12.2021 n. 215
- **prorogato sino al 31.12.2035** dall'art. 1, c. 683, L. 30.12.2021 n. 234, come da ultimo modificato dall'art. 6, c. 1, DLgs. 4.12.2025 n. 186.

IVA – operazioni esenti

dal 1.1.2026:

art 10 n. 15:

sostituito “*Onlus*” con “*enti del Terzo settore*”

art 10 nn. 19, 20, 27ter:

sostituito “*Onlus*” con “*enti del Terzo settore escluse le imprese sociali costituite nelle forme di cui al libro V, titolo V, del codice civile*”

Iva – aliquota 5%

N. 1 Tabella A, parte II bis (aliquota 5%):

Le prestazioni di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'articolo 10, rese in favore dei soggetti indicati nello stesso numero 27-ter) da cooperative sociali e loro consorzi e dalle imprese sociali costituite nelle forme di cui al libro V, titolo V, del codice civile.



www.odcec.torino.it

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

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