Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino

Fondazione Piero Piccatti e Aldo Milanese

ORDINE DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI TORINO

Regime fiscale degli ETS criticità del primo anno d'applicazione

19 ottobre 2026

Dr Lorenzo Ferreri

Regime fiscale ETS

AIG commerciali / non commerciali

ETS commerciali / non commerciali

Art 79 / 117

AIG commerciali / non commerciali

Primo test di non commercialità - Singola AIG
Corrispettivi < costi effettivi

Corrispettivi

Nei corrispettivi anche i contributi corrisposti da enti pubblici, salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento (es. ticket sanitari).

Compresi gli apporti economici (da enti pubblici nazionali o internazionali) aventi natura sinallagmatica (79.2 e par. 2.2.1 Circolare 1/E.)

Costi effettivi

oltre ai costi diretti, tutti quelli imputabili alle AIG e i costi indiretti e generali, ivi compresi quelli finanziari, tributari e generali.
No costi figurativi (es. volontari) (par. 2.2.1 Circolare 1/E).

AIG commerciali / non commerciali

In caso di svolgimento di più AIG, esse dovranno essere considerate:
✓ globalmente (se presentano caratteristiche omogenee sotto il profilo strutturale e funzionale in ragione di elementi oggettivi);
✓ singolarmente (qualora le attività risultino disomogenee).

Criteri di imputazione dei costi promiscui
I criteri proposti dalla Circolare 1/E par.2.2.1 per la ripartizione dei costi promiscui sono il rapporto tra :

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

AIG commerciali / non commerciali

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

Le singole AIG si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 6 % i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre 3 periodi d'imposta consecutivi.

Il quarto esercizio deve essere con risultato negativo (par. 2.2.2) poi può ripartire il triennio.

La commercialità decorre dall'anno di superamento.

ETS commerciale / non commerciale

Il secondo test di non commercialità
Natura commerciale o non commerciale degli ETS

Art. 79, comma 5) paragrafo 2

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

ETS commerciale / non commerciale

ENTRATE COMMERCIALI

- Ricavi da AIG svolte con modalità commerciali (test 6% non superato);
- Contributi per AIG commerciali e attività diverse svolte con modalità commerciali
- Ricavi da attività diverse svolte con modalità commerciali;
- Sponsorizzazioni (che non rispettano i criteri di cui all'art. 6);
- Proventi da raccolta fondi svolte con continuità o nell'ambito di una AIG commerciale.

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

ETS commerciale / non commerciale

ENTRATE NON COMMERCIALI

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

ETS commerciale / non commerciale

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***

-

ETS non commerciale - irrilevanza dei contributi

articolo 79, comma 4, lettera b), CTS

Non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito degli enti del Terzo settore di natura non commerciale (...)
b) i contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche (...) per lo svolgimento, anche convenzionato o in regime di accreditamento, delle attività di cui ai commi 2 e 3 del presente articolo.

Quali attività ? Tutte o solo quelle non commerciali (commi 2 e 3) ?
Secondo la Circolare tutte (pag. 51-52) .
NB ma se le attività sono non commerciali non c'è tassazione …

Sono esclusi tutti i contributi sia corrispettivi che liberalità (Circ. pag 51)

Costi: deduzione in proporzione (per le attività commerciali)

ETS non commerciale - irrilevanza dei contributi

Per l'applicazione di questa norma agevolativa, occorre preliminarmente:

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

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

✓ si applica soltanto quando l'Ente si qualifica come ETS non commerciale;

✓consiste nella non imponibilità di tutti i contributi, sia a fondo perduto, sia a aventi natura sinallagmatica anche se afferenti ad AIG svolte con modalità commerciali (deducibili solo i costi inerenti ai ricavi imponibili).

ETS non commerciale - irrilevanza dei contributi

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

Le spese generali sono dedotte secondo un criterio di proporzionalità.

Diversamente, i contributi sono da considerarsi imponibili:

✓ quando si riferiscono ad attività diverse commerciali (art. 6);

✓ quando l'ETS ha natura commerciale.

Qualificazione fiscale dei contributi

Contributi liberalità e corrispettivo ?

- Distinzione non agevole
- Possibili effetti nella redazione dei rendiconti
- Possibili non coerenze con la disciplina Iva

I doppi binari / Disallineamenti della normativa

IRAP

IMU

IVA

Ritenuta 4%

IRAP - ETS

- Nessuna specifica disciplina nella versione originale del D.Lgs. 117/2017

- Applicazione dell'art. 10 del D.Lgs. 446/97 → Retributivo
- Applicazione dell'art. 10 del D.Lgs. 446/97 → Misto

- Rischio rilevante aggravio costi nel caso di attività non commerciali

- Art. 82-*bis* - DLgs. 117/2017 (dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2025)

Per gli ETS diversi dalle imprese sociali, ai fini Irap, la qualificazione fiscale dell'attività svolta si determina in base alle disposizioni del Tuir (no art. 79!)

↓

Doppio binario Ires - Irap

IMU - ETS

Art. 82.6 / 117

6 Gli immobili posseduti e utilizzati dagli enti non commerciali del Terzo settore di cui all'articolo 79, comma 5, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalita' non commerciali, di attivita' assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonche' delle attivita' di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222, sono esenti dall'imposta municipale propria e dal tributo per i servizi indivisibili alle condizioni e nei limiti previsti dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, dall'articolo 9, comma 8, secondo periodo, del decreto legislativo 14 marzo 2011,n. 23, dall'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo2012, n. 27, e dall'articolo 1, comma 3, del decreto-legge 6 marzo 2014, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge2 maggio 2014, n. 68, e relative disposizioni di attuazione.

Soggetti interessati: ETS non commerciali

Attività interessate: quelle della disciplina IMU ≠ AIG non commerciali (79.2)

IVA - ETS

Nessuna disciplina specifica IVA per gli ETS

Rilevano i presupposti soggettivo, oggettivo e territoriale previsti dal DPR 633 e dalla direttiva 2006/112/CE.

Irrilevanza ai fini Iva del regime fiscale IIDD

Uniche eccezioni:

- regime forfetario specifico per le OdV e le APS (86.7-13)
- esenzione art 10 nn. 12), 19), 20) e 27-ter) - e 15) anche imprese sociali
- aliquota 5% alle prestazioni di cui alla parte II bis, n. 1), della Tabella A effettuate (oltre che dalle cooperative sociali) anche dalle imprese sociali costituite nelle forme di cui al libro V, titolo V, del codice civile.

Ritenuta 4% sui contributi

DPR 29.9.1973 n. 600 art 28 (Articolo abrogato dal 1.1.2027)

2. Le regioni, le province, i comuni, gli altri enti pubblici e privati devono operare una ritenuta del quattro per cento a titolo di acconto delle imposte indicate nel comma precedente e con obbligo di rivalsa sull'ammontare dei contributi corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali.

Dal 1.1.2027 - DLgs. 24.3.2025 n. 33 art. 43

3. Le regioni, le province, i comuni, gli altri enti pubblici e privati devono operare una ritenuta del 4 per cento a titolo di acconto delle imposte indicate nel comma 1 e con obbligo di rivalsa sull'ammontare dei contributi corrisposti a imprese, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali.

"**Imprese**" : ai sensi del TUIR o dell'art 79/117 ?

Variazioni in corso di anno

Quale regime fiscale si applica in caso di variazione soggettiva qualitativa in corso di anno / periodo di imposta ?

(iscrizione nel RUNTS o nella sezione IS del Registro imprese)

Possibili alternative:

- 2 periodi imposta
- vale la situazione al 31.12
- unica dichiarazione - due regimi pro rata temporis





www.odcec.torino.it
www.linkedin.com/company/odcec-torino/
www.youtube.com/channel/UCBUHnLEOEHA6YY-MLr8vG8A/videos