



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026 - Chiarimenti sulle disposizioni del Codice del Terzo settore in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli enti iscritti nel RUNTS.

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 d.lgs 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*», (“*Codice del Terzo settore*”, “*CTS*”) ed il d.lgs 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*”.

Per Terzo settore si intende il complesso degli enti privati, iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS), 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 servizi. In seguito, il Governo, ha adottato, fra l'altro, disposizioni integrative e correttive del codice del Terzo Settore con il d.lgs 3 agosto 2018, n. 105; inoltre, con il d.lgs 20 luglio 2018, n. 95, sono state adottate, invece, le disposizioni integrative e correttive del d.lgs n. 112 del 2017 in tema di impresa sociale.

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 normative tra le quali segnaliamo, in particolare:

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

STRUTTURA DEL CODICE DEL TERZO SETTORE



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

Il CTS contiene la disciplina organica degli enti del Terzo settore (ETS), 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.

Il Registro unico nazionale del Terzo settore

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

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 giuridica 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 sezione di iscrizione gli ETS si dividono in:

1. organizzazioni di volontariato;
2. associazioni di promozione sociale;
3. enti filantropici;
4. imprese sociali, incluse le cooperative sociali²⁰;
5. reti associative;
6. società di mutuo soccorso;
7. altri ETS 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 generale.

Il Ministero del lavoro delle politiche sociali (MLPS), con la Circolare n. 9 del 21 aprile 2022, ha escluso i TRUST dal novero degli ETS 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 MLPS 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'art. 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 CTS, 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



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

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 non possono essere iscritti al RUNTS:

1. le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del d.lgs n. 165/2001;
2. le formazioni e le associazioni politiche;
3. i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, le associazioni di datori di lavoro;
4. enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti, ad esclusione dei soggetti operanti nel settore della protezione civile.

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

- ✓ corpi volontari dei vigili del fuoco delle Province autonome di Trento e di Bolzano e della Regione autonoma della Valle d'Aosta;
- ✓ associazioni o fondazioni di diritto privato ex IPAB derivanti dai processi di trasformazione delle istituzioni pubbliche di assistenza o beneficenza¹.

Il Codice ha rinviato a un decreto del MLPS², previa intesa in sede di Conferenza Stato-Regioni, per i profili attuativi concernenti, fra l'altro:

1. la definizione della procedura per l'iscrizione nel RUNTS;
2. 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;
3. 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 ODV e delle APS.

Al riguardo, è stato emanato il decreto del MLPS 15 settembre 2020, n. 106. Con l'avvio dell'operatività del RUNTS, a decorrere dal 23 novembre del 2021, sono cessati di esistere i registri del volontariato gestiti dalle Regioni e dalle Province autonome, nonché i registri delle APS gestiti dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali e dalle Regioni competenti.

¹ 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.

² V. articoli 53 e 54 del CTS.



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

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 bevande³.

Per quanto concerne l'Anagrafe delle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), la stessa cessa di esistere al 31 dicembre 2025.

Aspetti generali della disciplina delle attività degli enti del Terzo settore

Nel Titolo II del CTS sono contenute le norme che riguardano gli aspetti di carattere generale della disciplina degli ETS, tra i quali la disciplina delle attività che possono essere svolte dagli stessi ETS. A tale riguardo il Codice distingue tre tipologie di attività che gli ETS possono svolgere:

1. attività di interesse generale;
2. attività diverse;
3. raccolta fondi.

Circa le Attività di interesse generale, ai sensi dell'articolo 5, comma 1, del Codice gli ETS esercitano in via esclusiva o principale una o più tra le 26 attività di interesse generale, elencati nello stesso articolo, per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Solo le attività normativamente elencate costituiscono attività di interesse generale ai fini del codice e lo svolgimento in via esclusiva e principale di una o più di tali attività è essenziale per l'acquisizione della qualifica di ETS.

In merito alle 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*». Con il decreto del **MLPS n. 107 del 19 maggio 2021**, adottato di concerto con il Ministro dell'Economia e delle finanze, 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 d.lgs 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**.

³ Ai sensi dell'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

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:

1. I ricavi delle attività diverse non siano superiori al 30% delle entrate complessive dell'ente del Terzo settore, oppure;
2. 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.

Ai sensi dell'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».*

Si evidenzia che relativamente agli ETS iscritti anche nel Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche RASD 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.

Infine, il Codice, all'articolo 7, definisce **l'attività di raccolta fondi**, di cui gli ETS possono avvalersi per finanziare le proprie attività di interesse generale, 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 sociali⁴.

⁴ D.M. 22 giugno 2022 (linee guida per la raccolta fondi degli ETS, ai sensi dell'articolo 7 del d.lgs. n. 117/2017).



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

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, ovvero 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»*.

Finalità non lucrative

Ai sensi dell'articolo 8 comma 1 del CTS, il patrimonio degli ETS, comprensivo di eventuali ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate è utilizzato per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Al comma 2 è poi previsto il divieto di distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di ogni altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto associativo.

Il comma 3 individua, con riferimento alla distribuzione indiretta di utili, 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 assoluta. 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.

È vietato altresì 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 collettivi 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 vietato inoltre corrispondere, senza valide ragioni economiche, corrispettivi superiori al valore normale dei beni o servizi acquistati ovvero la cessione di 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 economicamente⁵. La disposizione non si applica nel caso in cui le cessioni di beni e le prestazioni di servizi

⁵ *“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”*



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

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.

Le previsioni fiscali contenute nel codice del Terzo settore

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

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

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 2017 (ai sensi dell'articolo 104 comma 3 CTS). 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 europea⁶ e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo a quello di operatività del RUNTS⁷.

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 approfondimento⁸. 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 enti iscritti nel RUNTS a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025.

Ciò comporta che gli ETS 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

⁶ 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.

⁷ Articolo 104, comma 2, del CTS

⁸ Nella “*comfort letter*”, ricevuta dal MLPS 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).



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

nuovo periodo d'imposta che ha inizio nel 2026. 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, l'articolo 104, comma 1, del CTS, per talune previsioni fiscali 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 ONLUS, delle ODV e delle APS iscritte nei rispettivi registri. Con l'operatività del RUNTS le disposizioni sopra richiamate sono state estese anche agli ETS iscritti nel medesimo Registro⁹. 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:

- imposte indirette e tributi locali (art. 82 del CTS);
- detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali (art. 83 del CTS);
- esenzione IRES dei redditi derivanti dagli immobili delle organizzazioni di volontariato e degli enti filantropici (art. 84, comma 2 e 2-bis, del CTS);
- esenzione IRES dei redditi derivanti dagli immobili delle associazioni di promozione sociale (articolo 85, comma 7, del CTS).
- 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"*, di *"Regime fiscale del Social Lending"* e di *"Social Bonus"* (art. 81 CTS).

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"*;
- ✓ la legge 7 dicembre 2000, n. 383, *"Disciplina delle associazioni di promozione sociale"*;
- ✓ 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 Registri;
- ✓ la disposizione del TUIR concernente la detrazione per i contributi associativi versati dai soci alle società di mutuo soccorso.

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. 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

⁹ 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»



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

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 2020. 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 agevolazioni fiscali previste per le ONLUS;

- ✓ **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 D.L. 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.

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 titolo X del Codice, 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 ETS, diversi dalle imprese sociali, oltre alle disposizioni del citato titolo X, si applicano anche le norme del titolo II (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



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

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 (articoli 79, comma 6 e 85 del CTS);
- d) L'articolo 149 del TUIR riguardante la perdita della qualifica di ente non commerciale (articolo 79, commi 5, 5-bis e 5-ter del CTS).

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 CTS (art. 79 comma 1); i criteri di non commercialità ai fini IRES delle attività di interesse generale svolte dagli ETS (articolo 79, commi 2, 2-bis, 3, 4 e 6 del CTS); la qualificazione fiscale degli enti del Terzo settore, come enti commerciali o come enti non commerciali (articolo 79, commi 5, 5-bis e 5-ter, del CTS).

L'ambito soggettivo di applicazione del regime tributario recato dalle disposizioni del Titolo X del CTS viene delimitato dall'articolo 79 comma 1 CTS ove si stabilisce che «*Agli ETS, diversi dalle imprese sociali, si applicano le disposizioni di cui al presente titolo nonché le norme del titolo II del TUIR, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917, in quanto compatibili*»¹⁰. Le disposizioni del Codice non trovano applicazione nei confronti degli enti espressamente esclusi dalla qualifica di ente del Terzo settore, ai sensi dell'articolo 4, comma 2, del CTS, e nei confronti di quelli che, volontariamente, non facciano richiesta di iscrizione nel RUNTS.

Pertanto, gli enti non profit non iscritti al RUNTS (e quindi non qualificati come ETS) né al RASD (e, quindi, non qualificati quali Enti Sportivi Dilettantistici) continuano ad applicare le norme contenute nel TUIR. Si segnala, a tal proposito, tra gli effetti più rilevanti:

- ✓ La disapplicazione del regime forfettario "398" non solo per gli ETS associativi ma anche per associazioni non Ets, con la sola eccezione delle associazioni e società sportive dilettantistiche (asd e ssd), alle quali tale regime si potrà ancora applicare.
- ✓ La disapplicazione della Decommercializzazione speciale dei corrispettivi specifici forniti ai soci ed ai tesserati, (ex art. 148 comma 3 TUIR per le ESD e dell'articolo 85 CTS per le APS); tutti i corrispettivi per maggiori e ulteriori servizi ai Soci/Tesserati saranno, pertanto, tassati a partire dal 1 gennaio 2026. Pertanto tutti i ricavi provenienti da queste attività saranno considerati a tutti gli effetti proventi commerciali e su queste entrate l'associazione dovrà pagare l'IRES (l'imposta sul reddito delle società).
- ✓ Il Rischio di Perdere lo Status di Ente Non Commerciale: l'art. 149 del TUIR stabilisce i criteri secondo cui un ente può perdere la qualifica di "ente non commerciale". La norma individua specifici "fatti indice di commercialità" per verificare se, al di là dello statuto, l'attività commerciale sia diventata prevalente rispetto a quella istituzionale. Il collegamento con i punti precedenti è diretto e pericoloso poiché i corrispettivi per i servizi ai soci diventeranno a tutti gli effetti ricavi commerciali. Per molte associazioni, l'attività commerciale rischierà di diventare, ai fini fiscali, l'attività principale dell'ente.

¹⁰ Articolo 79, comma 1, del CTS



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

Agevolazioni rimaste per le associazioni generiche (non iscritte né al RUNTS né al RASD):

1. Defiscalizzazione delle quote associative, quindi le quote versate per tesseramento e affiliazione;
2. Defiscalizzazione delle donazioni ricevute da soci o non soci;
3. Le raccolte pubbliche occasionali di fondi sono permesse, ma solo a condizioni molto rigide. Devono essere eventi pubblici, occasionali e avvenire in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
4. I Contributi pubblici per attività in convenzione sono previste per svolgere attività convenzionate, ma solo a due condizioni: l'attività deve avere finalità sociali ed essere conforme alle finalità istituzionali dell'ente.
5. Applicazione del nuovo regime forfettario (art. 145 TUIR) che però risulta inferiore, in termini di benefici, rispetto al 398. Ad esempio, non prevede un parallelo regime semplificato ai fini IVA, rendendolo meno vantaggioso¹¹.

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 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 commerciali (art. 143 TUIR).

Conseguentemente, per gli ETS che, in base alle disposizioni fiscali previste dal CTS, acquisiscono

¹¹ Art. 145 TUIR - Regime forfettario degli enti non commerciali

1. Fatto salvo quanto previsto, per le ASD, dalla L. 16 dicembre 1991, n. 398, e, per le associazioni senza scopo di lucro e per le pro-loco, dall'articolo 9-bis del D.L. 30 dicembre 1991, n. 417, convertito, con modificazioni, dalla L. 6 febbraio 1992, n. 66, gli enti non commerciali ammessi alla contabilità semplificata ai sensi dell'articolo 18 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, possono optare per la determinazione forfettaria del reddito d'impresa, applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività corrispondente alla classe di appartenenza secondo la tabella seguente ed aggiungendo l'ammontare dei componenti positivi del reddito di cui agli articoli 54, 55, 56 e 57:

a) attività di prestazioni di servizi:

1) fino a lire 30.000.000, coefficiente 15 per cento;
2) da lire 30.000.001 a lire 360.000.000, coefficiente 25 per cento;

b) altre attività:

1) fino a lire 50.000.000, coefficiente 10 per cento;
2) da lire 50.000.001 a lire 1.000.000.000, coefficiente 15 per cento.

2. Per i contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività il coefficiente si determina con riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi.

3. Il regime forfettario previsto nel presente articolo si estende di anno in anno qualora i limiti indicati al comma 1 non vengano superati.

4. L'opzione 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.

5. Gli enti che intraprendono l'esercizio d'impresa commerciale esercitano l'opzione nella dichiarazione da presentare ai sensi dell'articolo 35 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

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 fonte (art. 81 TUIR).

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 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 impresa¹².

Criteri di non commercialità ai fini IRES delle attività istituzionali svolte dagli ETS

La disciplina dei criteri di non commercialità ai fini IRES delle attività svolte dagli ETS trova completamento nelle disposizioni contenute negli articoli 84 e 85 del CTS 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.

- 1. Criteri di non commercialità ai fini IRES delle attività di interesse generale:** L'articolo 79 comma 2 del 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 d.lgs 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». Quindi, 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

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



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

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). 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 79¹³ 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”*¹⁴. 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 corrispettiva) e i costi effettivi sostenuti per l'acquisto del bene o del servizio, 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. 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. 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 RASD viene fatta salva l'esclusione di specifici proventi¹⁵ 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. Lo stesso CTS ha previsto per gli enti di minori dimensioni alcune semplificazioni contabili¹⁶, 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

¹³ 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.

¹⁴ 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.

¹⁵ 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.»

¹⁶ 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.



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

attività, semplificandone così gli adempimenti contabili, e diminuendone di conseguenza i profili di incertezza. 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 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.

2. Il Codice stabilisce altresì 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»*¹⁷. 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 comma. Si tratta di una previsione volta a consentire un margine di flessibilità nella gestione degli ETS (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. 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. Nel periodo di prima applicazione il triennio decorrerà dal primo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025.

- ✓ **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%. Affinché l'attività venga considerata non commerciale il quarto anno (t4) l'ente dovrà contenere i corrispettivi entro l'importo dei costi effettivamente sostenuti. 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%, 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.

¹⁷ Come stabilito dal comma 2-bis dell'articolo 79 del CTS, inserito dall'articolo 24-ter, comma 3, D.L. 23 ottobre 2018, n. 119.



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

- ✓ **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%ento. 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. Vediamo in tabella:

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

- 3. Disciplina fiscale ai fini IRES delle raccolte fondi:** Nell'ambito delle previsioni sugli ETS, recate dal Titolo II del Codice, in merito all'attività di raccolta fondi, viene affermato che:

- per raccolta fondi si intende il complesso delle attività e iniziative poste in essere da un ETS 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;



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

- *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'art. 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 ETS (diversi dalle imprese sociali), viene stabilito che «Non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito degli ETS se 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, (es. cessioni di piante o frutti), in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione»¹⁸. Le anzidette attività di raccolta fondi «fermo restando il regime di esclusione dall'imposta sul valore aggiunto, sono esenti da ogni altro tributo»¹⁹. 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 raccolta²⁰.

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.

Le entrate di cui sopra non concorrono alla formazione del reddito degli ETS 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.

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

¹⁸ Articolo 79, comma 4, lettera a), del CTS.

¹⁹ Articolo 89, comma 18, del CTS.

²⁰ V. articolo 87, comma 6, del CTS secondo cui «Gli ETS 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 DPR 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».



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

e di contenere - richiedendo l'occasionalità dell'iniziativa - l'apparato organizzativo e i conseguenti costi amministrativi e di gestione così 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. Occorrerà 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'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.

- 4. Disciplina fiscale ai fini IRES dei contributi e apporti erogati da amministrazioni pubbliche in favore di enti del Terzo Settore non commerciali²¹.** Viene stabilito che non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito degli ETS di natura non commerciale ai sensi dell'articolo 79, 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. 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 corrispettiva²².

Ciò premesso, alla luce del nuovo assetto delineato dall'articolo 79 del CTS, 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 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 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

²¹ Articolo 79, comma 4, lettera b), del CTS.

²² 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.



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

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 nazionali e quelle dell'Unione europea, amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici di diritto internazionale nonché la destinazione ad attività di interesse generale di cui all'articolo 5 del CTS).

✓ **Criteri di non commercialità delle attività svolte dalle associazioni del Terzo settore nei confronti degli associati e di soggetti ad essi assimilati:** *«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 stessi²³ 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-bis²⁴»; «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 abitualità o di occasionalità». Disposizioni particolari di maggior favore, in deroga a quelle appena illustrate nel presente paragrafo, sono dettate per gli enti iscritti nel RUNTS nella sezione delle OdV e delle APS.*

✓ **Regime Fiscale per gli ETS aventi qualifica di OdV:** Gli ETS iscritti al RUNTS nella apposita sezione OdV sono destinatari, in aggiunta alle previsioni agevolative recate dal Codice per gli ETS diversi dalle imprese sociali commentate nei precedenti paragrafi, anche di particolari disposizioni di favore.

Trattasi di due previsioni relative, rispettivamente:

- a) Non commercialità ai fini IRES delle attività svolte dalle OdV a condizione che siano effettuate senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato senza impiego di mezzi concorrenziali (art. 84 comma 1 CTS):

²³ 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.

²⁴ 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.



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

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

La previsione agevolativa relativa alle 3 attività in esame rientra tra quelle la cui efficacia applicativa è stata posticipata a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025. L'articolo 84 prevede, infine che i redditi degli immobili, destinati in via esclusiva allo svolgimento o al finanziamento di attività non commerciale (ovvero di attività di interesse generale non commerciale) da parte delle OdV, sono esenti dall'IRES. Si precisa che la norma agevolativa in esame si applica anche agli enti filantropici iscritti nella specifica sezione del RUNTS, nonché alle APS ai sensi dell'articolo 85, comma 7, del CTS. Tale previsione ha 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 registri 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 ovvero quelli utilizzati nello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'articolo 5 del CTS. 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 ad esempio l'impiego nell'attività istituzionale non si realizza con riferimento ad un solo periodo d'imposta, ma nel tempo ovvero poiché 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. 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. Non rientrano quindi nel campo di



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

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

7. **Regime fiscale delle associazioni di promozione sociale e delle società di mutuo soccorso:** Gli ETS aventi qualifica di APS sono destinatari, in aggiunta alle previsioni agevolative di cui all'articolo 79 del CTS per tutti gli ETS, diversi dalle imprese sociali, anche di particolari disposizioni di favore, sempre ai fini delle imposte sui redditi, specificamente previste per le citate APS²⁵.

Trattasi di previsioni riguardanti:

- ✓ **Non commercialità IRES di talune attività rese agli associati e ai familiari conviventi degli stessi verso corrispettivi:** L'articolo 85 comma 1 CTS dispone che non si considerano commerciali ai fini IRES le attività svolte dalle APS in diretta attuazione degli scopi istituzionali²⁶, 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. La norma riprende, in linea di massima, la previsione recata, per gli enti non commerciali associativi, dall'articolo 148, comma 3, del TUIR. 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 CTS²⁷. Con riguardo, INVECE, alla categoria degli "iscritti" richiamati al comma 1 dell'articolo 85 del CTS quali destinatari dei beni e dei servizi da parte degli APS 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.

²⁵ L'articolo 85, comma 7-bis, del CTS prevede che dette disposizioni si applicano anche alle società di mutuo soccorso.

²⁶ 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 associativo. 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).

²⁷ L'articolo 35, comma 3 del CTS prevede che «Gli atti costitutivi delle APS possono prevedere l'ammissione come associati di altri ETS o senza scopo di lucro, a condizione che il loro numero non sia superiore al cinquanta per cento del numero delle APS». 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».



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

- ✓ Riguardo alle sole APS è previsto altresì, ai sensi dell'articolo 85, comma 2, del CTS, 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 istituzionali.
- ✓ Tuttavia, ai sensi dell'articolo 85, comma 4, del CTS, è stabilito, in deroga alle previsioni agevolative appena descritte che si considerano comunque commerciali le seguenti attività: *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.*
- ✓ **Non commercialità ai fini IRES dell'attività di somministrazione di alimenti e bevande e di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici.** La norma (articolo 85, comma 4, del CTS) prevede che, per le APS ricomprese tra gli enti a carattere nazionale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'Interno²⁸ oppure siano a queste affiliate, 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; tutto ciò a condizione del rispetto delle seguenti ulteriori condizioni: 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.
- ✓ **Non commercialità IRES delle vendite di beni senza impiego di mezzi concorrenziali:** Con una previsione analoga a quella prevista per le ODV, anche per le APS è previsto, dall'articolo 85, comma 6, del CTS, 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.
- ✓ **Esenzione dei redditi degli immobili destinati ad attività non commerciali:** La norma in esame²⁹, di identico contenuto a quella prevista per le OdV e gli enti filantropici dispone

²⁸ 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 annessi 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.

²⁹ articolo 85, comma 7, del CTS



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

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 in tal caso, la disposizione agevolativa ha trovato applicazione, in via transitoria, a partire dal periodo d'imposta successivo al 31/12/2017, prima nei confronti alle APS iscritte nei vecchi registri e, successivamente alla loro abrogazione, nei confronti degli enti iscritti nella sezione del RUNTS dedicata alle APS.

- ✓ 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».

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 sociali ai sensi dei commi 5, 5-bis e 5-ter dell'articolo 79 del CTS. Con la riforma del terzo settore non viene meno la distinzione tra enti commerciali ed enti non commerciali così come stabilita ai fini della soggettività passiva IRES dall'articolo 73 comma 1 del TUIR, tuttavia le norme contenute nel codice del Terzo settore 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, attraverso la previsione di specifici parametri quantitativi per l'acquisizione, il mantenimento o la perdita della qualifica di ente non commerciale diversi dai criteri previsti dall'articolo 149 TUIR. Infatti il CTS stabilisce che, indipendentemente dalle previsioni statutarie, gli enti del terzo settore:

1. Acquistano la qualifica "TRIBUTARIA" di enti non commerciali qualora svolgano in via esclusiva o prevalente le attività di interesse generale³⁰ in conformità ai criteri di non commercialità ai fini IRES indicati dallo stesso CTS per le attività di interesse generale (di cui all'articolo 79, commi 2, 2-bis e 3, del CTS);
2. 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 stabiliti³¹, 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

³⁰ (comprensivi degli apporti economici da parte delle «amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del d. lgs 30 marzo 2001, n. 165, l'Unione europea, amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici di diritto internazionale»)

³¹ Tali criteri sono stabiliti dal decreto ministeriale 19 maggio 2021, n. 107 attuativo dell'articolo 6 del CTS.



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

e, quindi, svolte per professione abituale.

I proventi delle sponsorizzazioni, per espressa previsione normativa, non devono essere considerati ai fini della determinazione della qualifica come commerciale o non commerciale dell'ETS. In merito alle stesse attività di “*sponsorizzazione*”, 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, non devono essere considerati nella determinazione della qualifica come commerciale o non commerciale dell'ente del Terzo settore. Va precisato 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 ETS, il legislatore ha individuato, nel comma 5-*bis*) dell'articolo 79 del CTS, 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, al fine 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 stessa logica risponde la sopramenzionata disciplina delle sponsorizzazioni che, pur essendo attività diverse di natura commerciale, sono parimenti escluse dal test di commercialità.

Ricapitolando, 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.

Sempre ai fini del computo per la qualificazione tributaria degli ETS (diversi dalle Imprese Sociali) come Enti Commerciali o non Commerciali, delle entrate derivanti da attività non commerciali, il comma 5-*bis* dell'articolo 79 del CTS stabilisce che devono essere ricomprese tra le attività non commerciali, limitatamente alla fase della qualificazione fiscale dell'ETS:

- 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;
- 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



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

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.

Circa i **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 da enti non commerciali non sono inquadrabili in nessuna delle categorie reddituali individuate dal TUIR e, quindi, non assumono rilevanza ai fini impositivi; qualora invece siano erogati da 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.

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.

Infine, si rammenta che 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.

Relativamente alle **Sovvenzioni e liberalità**, con riferimento alle liberalità che la previsione normativa del Codice 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



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

entrate non commerciali ai fini della qualificazione dell'ETS come ente commerciale o non commerciale. 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.

In merito alle **Quote associative**, queste sono entrate proprie degli enti aventi natura associativa. Sono 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 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 APS.

In merito ai **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 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 da amministrazioni pubbliche) e costi effettivi;



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

- 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, svolte secondo le condizioni normativamente fissate; infatti, solo alle condizioni dettate dalla norma 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.

Il Codice disciplina il **mutamento della qualifica** dell'ente del Terzo settore non commerciale stabilendo (comma 5-ter dell'articolo 79 del CTS, inserito dall'articolo 23, comma 1, lettera c), del d.lgs. n. 105 del 2018) che «*Il mutamento della qualifica, da ETS non commerciale a ETS commerciale, opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale*». 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, il mutamento di qualifica, da ETS non commerciale a ETS commerciale o da ente commerciale a ETS non commerciale, opera invece a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui avviene il mutamento di qualifica. Per i 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. 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 ETS (articolo 87, comma 7, del CTS) secondo la quale entro tre mesi dal momento in cui si verificano i presupposti per la perdita della qualifica di ente non commerciale, ai fini della qualificazione dell'ente del Terzo settore come ente commerciale, tutti i beni facenti parte del patrimonio dovranno essere compresi nell'inventario³², con l'obbligo per il

³² Di cui all'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

predetto ente di tenere le scritture contabili³³ 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.

Si evidenzia 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. 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 commerciali.

Valore normale beni ceduti e servizi erogati gratuitamente

Chiariamo la 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. 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*”³⁴ 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*»³⁵. In sostanza, per

³³ Di cui agli articoli 14, 15 e 16 del citato d.P.R. n. 600 del 1973.

³⁴ Al riguardo si richiama la disposizione contenuta al comma 1 dell’articolo 79 del CTS che prevede che agli ETS si applicano, accanto alle specifiche disposizioni Titolo X, anche «*le norme del titolo II del TUIR, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917, in quanto compatibili*».

³⁵ articolo 9, comma 3, del TUIR.



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

l'identificazione del valore normale del bene si dovrà fare riferimento al valore desumibile in modo oggettivo da listini, tariffari, mercuriali o simili³⁶. 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 attività. 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 d.lgs 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 d.lgs 15 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». 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.

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 ETS possono aderire per opzione. Detti regimi sono applicabili a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2025.

³⁶ Cfr. circolare n. 39/E del 19 agosto 2005, par. 4.



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

a) 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 alla generalità degli 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 ma, a differenza dell'articolo 145 sopramenzionato 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. 600³⁷, 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 1973. 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 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 servizi (art. 80 comma 2 CTS).

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

³⁷ 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.



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

argomento attraverso l'esercizio di una specifica opzione. 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 DPR 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni»*.

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 D.L. 24 aprile 2017, n. 50 convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96³⁸.

L'esclusione è operativa 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.

b) Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle APS e dalle ODV

L'articolo 86 del CTS introduce un regime forfetario riservato alle APS e dalle ODV 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 europea. Tale soglia è stata fissata con l'articolo 2 del d.lgs. 4 dicembre 2025, n. 186. 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 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,
- i proventi derivanti dalle attività diverse di cui all'articolo 6, se svolte in forma d'impresa.

³⁸ V. comma 7, articolo 80 del CTS e Circolare n. 17/E del 2 agosto 2019.



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

- 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 normativa, (comma 14, articolo 86 del CTS), il regime forfetario di cui all'articolo 86 cessa a partire dal periodo d'imposta successivo rispetto:

- ✓ al superamento della soglia di ricavi o
- ✓ con la perdita dei requisiti soggettivi e oggettivi sopra richiamati.

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 ODV e le APS possono avvalersi del regime forfetario comunicando nella dichiarazione annuale o, nella dichiarazione di inizio di attività di cui all'articolo 35 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 [...]*».

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.

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;
- ✓ resta 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);
- ✓ 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 e l'ammontare dei compensi corrisposti, (ancorché non assoggettati a ritenuta in applicazione dell'art. 86, comma 6, del D.Lgs. 117/2017), senza operare, all'atto del pagamento, la relativa ritenuta d'acconto (comma 6)³⁹;

³⁹ l'art. 86, comma 6 del D.Lgs. 117/2017 dispone quanto segue: «*Le ODV e le APS che applicano il regime forfetario non sono tenute ad operare le ritenute alla fonte di cui al titolo III del DPR 29 settembre 1973, n. 600.*»

Alla luce di tale norma, le APS e le ODV che applicano il regime forfetario non sono tenute ad operare ritenute d'acconto, ivi inclusa la ritenuta del 20% sui compensi per prestazioni di lavoro autonomo occasionale che, in via ordinaria, sarebbero soggetti a ritenuta ai sensi del DPR 600/1973. Sotto il profilo operativo, la ricevuta relativa, ad esempio, ad una prestazione di lavoro autonomo occasionale dovrà indicare esclusivamente



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

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. 696⁴⁰;
- ✓ 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). 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 D.L. n. 331/1993 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'imposta⁴¹, oltre la quale si applicano le

l'importo lordo, che sarà corrisposto integralmente al prestatore del servizio. Qualora nella ricevuta o nella fattura risultasse esposta una ritenuta d'acconto, sarà necessario richiederne la rettifica mediante l'emissione di un nuovo documento recante la sola indicazione dell'importo lordo.

Resta fermo, in sede di dichiarazione annuale dei redditi dell'Associazione, l'obbligo di indicare il codice fiscale dei percettori e l'ammontare dei compensi corrisposti, ancorché non assoggettati a ritenuta in applicazione dell'art. 86, comma 6, del D.Lgs. 117/2017.

⁴⁰ 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 ASD che si avvalgono della disciplina di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398 e dalle ODV e APS che si avvalgono della disciplina di cui all'articolo 86 del CTS, di cui al d. lgs n. 117/2017».

⁴¹ Il comma 7, lett. c) dell'articolo 86 del CTS richiama l'articolo 38, comma 5 lett. c del D.L. 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 DPR 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



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

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 agevolativo in commento applicheranno le regole della territorialità previste dagli articoli 7-ter e seguenti del DPR n. 633/1992. 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 es. su richiesta del cessionario o del committente, la fattura elettronica dovrà riportare il codice natura N2.2.
- ✓ 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.

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 ETS⁴² 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 lucro⁴³. 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

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 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».

⁴² articolo 89, comma 1, lettera c) del CTS.

⁴³ 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.



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

coincidente con l'anno solare, dal giorno successivo alla fine del periodo d'imposta dell'ente in corso al 31 dicembre 2025. A titolo 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 ASD/SSD che sceglieranno di assumere la qualifica di ETS 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 ASD/SSD senza fini di lucro che non assumeranno la qualifica di ETS.

**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 2026⁴⁴ 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 CTS⁴⁵, 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. Se 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 ONLUS⁴⁶.

⁴⁴ articolo 34, comma 3, del d.m. 15 settembre 2020, n. 106.

⁴⁵ Circolare del Ministero del lavoro e delle politiche sociali n. 20 del 27 dicembre 2018 avente ad oggetto «Codice del Terzo settore. Adeguamenti statutori».

⁴⁶ articolo 34, comma 12, del d.m. n. 106 del 2020.



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

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 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 ONLUS⁴⁷.

IMPRESA SOCIALE

L'impresa sociale è disciplinata dal D.Lgs 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 CTS se compatibili, nonché le disposizioni del codice civile concernenti la forma giuridica in cui l'impresa sociale è costituita⁴⁸.

Per le imprese sociali, l'iscrizione nell'apposita sezione del Registro delle imprese soddisfa il requisito dell'iscrizione nel RUNTS⁴⁹ e l'acquisizione della qualifica di ETS.

Ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del CIS, 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*».

Pertanto, come precisato dal MLPS l'impresa sociale⁵⁰ può assumere qualunque veste civilistica, «*purché essa rientri tra le tipologie di soggetti privati riconosciute ed esistenti nell'ordinamento*

⁴⁷ circolare n. 59/E del 31 ottobre 2007, par. 4.

⁴⁸ articolo 1, comma 5, del d.lgs. n. 112 del 2017

⁴⁹ articolo 11, comma 3, del d.lgs. n. 117 del 2017.

⁵⁰ nota n. 8115 del 14 agosto 2020 del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

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».

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 generale⁵¹, 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 CIS. Il comma 3 dell'articolo 1 del CIS prevede 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».

Sono «Imprese sociali di diritto» le cooperative sociali e i loro consorzi, di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381 (art. 1 comma 4 CIS).

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 1991.

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.⁵²

Tra le misure fiscali di favore riservate alle imprese sociali che in base alla *Comfort letter* non sono

⁵¹ articolo 2 del CIS rubricato «Attività d'impresa di interesse generale».

⁵² articolo 3, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 112 del 2017.



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

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 azionario⁵³ per le quali sono attese ulteriori valutazioni.

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 patrimonio⁵⁴.

Le imprese sociali, come tutti gli altri ETS, hanno l'obbligo di non distribuire, anche in modo indiretto, 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:

- ✓ 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 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:

- ✓ 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;
- ✓ a erogazioni gratuite in favore di ETS 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

⁵³ articolo 18 commi 3, 4, e 5 del CIS.

⁵⁴ articolo 3 comma 1, del CIS.



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

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 mutualistica⁵⁵.

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»*.

Ai sensi dell'articolo 18, comma 1, del CIS, 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 generale.

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. 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 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 CIS⁵⁶.

Gli eventuali utili assegnati ai soci nei limiti previsti dal CIS, sono soggetti alle normali norme fiscali sul reddito.⁵⁷

Ai sensi dell'articolo 18, comma 7, del CIS, in caso di violazione delle disposizioni dell'articolo 18, oltre alla decadenza dalle agevolazioni, si applica l'articolo 2545-*sexiesdecies* del codice civile ai

⁵⁵ Riguardo l'istituto dei *“ristorni”* si rinvia a quanto precisato con la circolare n. 53/E del 18 giugno 2002.

⁵⁶ 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 MLPS»*.

⁵⁷ articolo 3, comma 3, del CIS.



CIRCOLARE AdE n. 1/E - 19 febbraio 2026

Chiarimenti sulle disposizioni del CTS in materia di imposte sui redditi e sulla qualificazione fiscale degli ETS iscritti nel RUNTS.

Via Luigi Bodio, 57 - 00191 – Roma www.fiscocsen.it

fini della gestione commissariale.

Alle imprese sociali, infine, non si applicano le disposizioni relative agli indici sintetici di affidabilità fiscale (articolo 9-*bis*, D.L. 24 aprile 2017, n. 50).

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 ovvero 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.