



**Ordine dei  
Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili di  
Roma**



**FONDAZIONE  
TELOS**  
CENTRO STUDI DELL'ORDINE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI  
DI ROMA

Forum sugli Enti del Terzo Settore: le novità e le risposte degli esperti

## Fiscalità diretta ETS e regimi applicabili

**Lorenzo Portento**

*Dottore commercialista – membro della Commissione Terzo Settore e non profit dell'ODCEC di Roma*

Roma, 11 aprile 2025



## *Regime fiscale degli Enti del Terzo Settore, Titolo X Cts*

**Sistema fiscale dedicato**, strutturato in base alle finalità ed alla gestione delle attività

«agli ETS, diversi dalle Imprese Sociali, si applicano le disposizioni di cui al presente titolo nonché le norme del titolo II del TUIR, in quanto compatibili» (art.79, comma 1, Cts)

- da una parte le nuove norme fiscali agevolative, premianti se l'ETS rispetta i parametri previsti dall'art.79;
- dall'altro il TUIR, per la base imponibile IRES se le attività o l'ente hanno natura commerciali.

**Al momento le disposizioni sono sospese:** si applicano «a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10, e comunque non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro» (art.104, comma 2, Cts)

Gli Ets sono vincolati a svolgere in via esclusiva o prevalente le **Attività di Interesse Generale (AIG)**, previste dall'articolo 5 del Cts

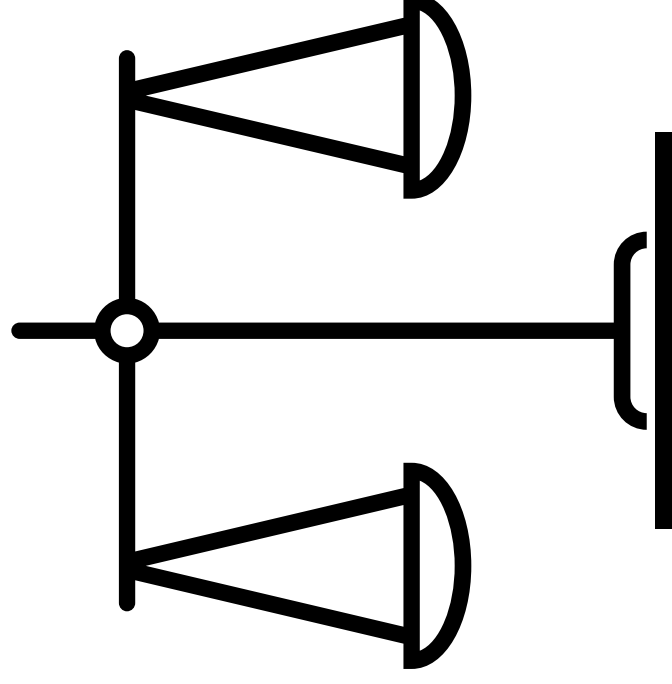
Per capire se un attività ha profili di commercialità l'attenzione non è più volta solo al “tipo di attività svolta”, con la riforma si pone l'attenzione anche alle “modalità” con cui viene svolta la stessa attività.



Per qualificare un Ets come  
“commerciale” o “non commerciale”  
occorre procedere a “pesare” le  
**entrate** che esso ha avuto durante  
l’esercizio, secondo le regole definite  
dal Codice del Terzo Settore.



definita la prevalenza si  
procede a determinare il reddito sul  
quale verranno poi calcolate le  
imposte.





## *Art.79, comma 2, Codice del Terzo Settore*

Al fine di valutare le condizioni perché l'ente sia qualificato Ente del Terzo Settore NON commerciale (piuttosto che ETS commerciale) occorre prima di tutto definire la commercialità o meno di ogni singola **attività di interesse generale** svolta dall'ente, secondo i criteri di calcolo previsti dalla normativa:

Le ALG ... si considerano di natura non commerciale quando sono svolte:

- a titolo **gratuito**;
- dietro versamento di **corrispettivi** che non superano i costi effettivi (determinati computando, oltre ai costi diretti, tutti quelli imputabili alle ALG e, tra questi, i costi indiretti e generali, ivi compresi quelli finanziari e tributari), tenuto anche conto degli apporti economici delle pubbliche amministrazioni, anche sovranazionali o straniere, ed eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento;
- qualora i **ricavi** non superino di oltre il 6% i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre tre periodi d'imposta consecutivi (art.79, comma 2bis).

Alla norma generale si sovrappongono alcune specificità ed eccezioni ai commi 3 e 4 dell'art.79 Cts.



## *Art. 79, comma 2, Codice del Terzo Settore*

|                                          | Modalità di svolgimento                                                                                                                                                                                       |
|------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| È <b>non commerciale</b> l'AIG svolta se | a titolo gratuito                                                                                                                                                                                             |
| È <b>non commerciale</b> l'AIG svolta se | i corrispettivi + contributi per singola AIG $\leq$ costi effettivi                                                                                                                                           |
| È <b>non commerciale</b> l'AIG svolta se | i corrispettivi + contributi per singola AIG $>$ costi effettivi (ma il totale dei ricavi non sono superiori di oltre il 6% dei costi per ciascun periodo di imposta e per non oltre tre periodi consecutivi) |
| È <b>commerciale</b> l'AIG svolta se     | i corrispettivi + contributi per singola AIG $>$ costi (il totale dei ricavi sono superiori di oltre il 6% dei costi per oltre tre periodi di imposta consecutivi)                                            |



## *Art.79, comma 5, Codice del Terzo Settore*

### DEFINIZIONE DI ENTE DEL TERZO SETTORE NON COMMERCIALE:

«...gli Ets di cui al comma 1 che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di interesse generale in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo»

### DEFINIZIONE DI ETS COMMERCIALE:

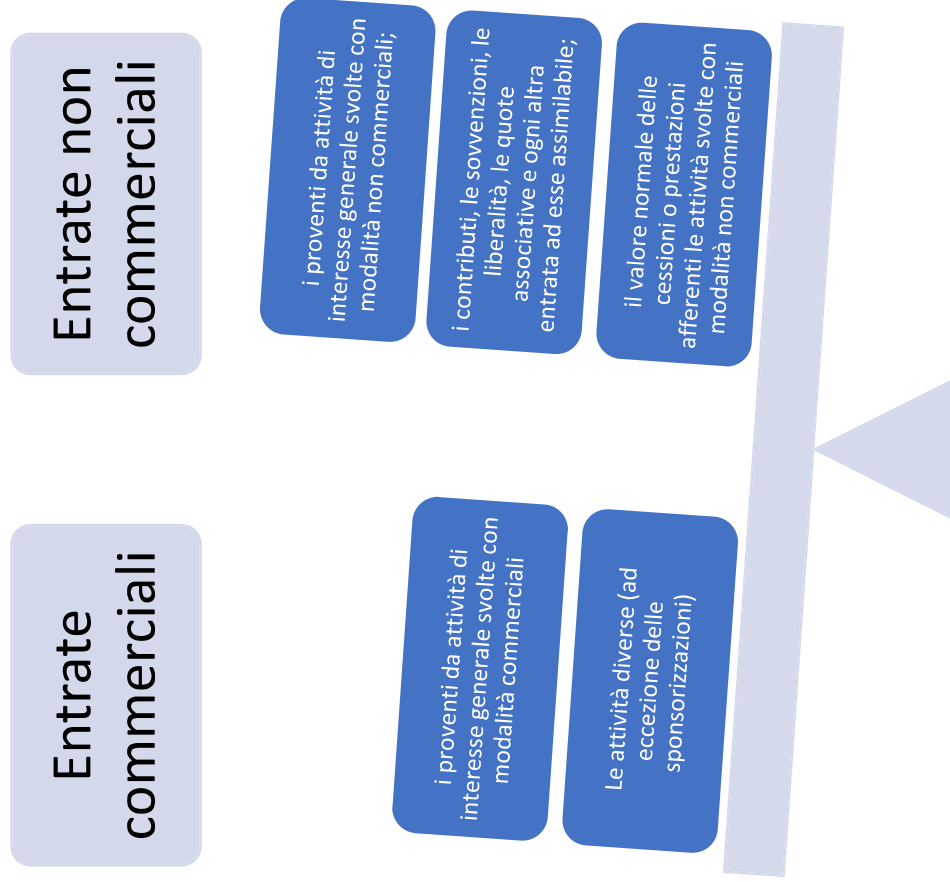
«...qualora i **proventi delle attività di cui all'art.5**, svolte in forma di impresa non in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo, nonché **le attività di cui all'articolo 6**, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione, svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'art.6, superano, nel medesimo periodo di imposta, **le entrate da attività non commerciali.**»



## *Art.79, comma 5-bis, Codice del Terzo Settore*

Si considerano entrate derivanti da attività non commerciali

- i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative e ogni altra entrata ad esse assimilabile;
- i proventi da attività di interesse generale svolte con modalità non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4;
- il valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali (proventi figurativi).

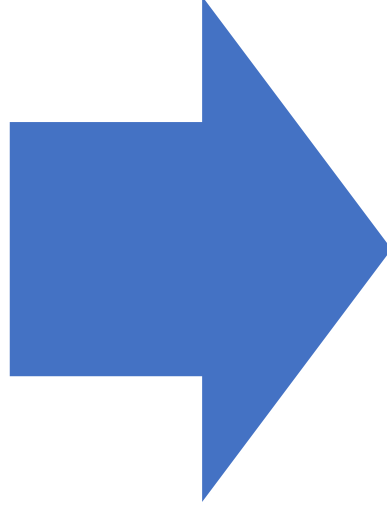




## *Determinazione del Reddito imponibile*



Se l'Ets è “**non commerciale**” saranno tassati, ai fini delle imposte sui redditi, solamente i ricavi derivanti da attività di interesse generale svolte con modalità commerciali e quelli da attività diverse. All'interno di questi ultimi rientrano anche gli eventuali ricavi da sponsorizzazioni: essi, come detto, non rilevano ai fini del calcolo della commercialità dell'ente ma la loro natura rimane di per sé commerciale e quindi devono essere sottoposti a tassazione.



Qualora invece l'Ets si **qualifichi come “commerciale”**, andranno ricomprese a tassazione tutte le entrate avute nel corso dell'esercizio, comprese quelle non commerciali: per tali Ets verrà applicato il regime ordinario di determinazione del reddito, non è previsto alcun regime di tassazione agevolata.



## *Art.80 Cts, Regime forfetario degli Ets*

Possono accedere al regime forfetario previsto dall'art.80 del Cts **solo gli Ets non commerciali**, ovvero quelli in cui le entrate derivanti da attività non commerciali sono prevalenti rispetto alle entrate di tipo commerciale.

Tale regime può essere applicato sia ai **ricavi delle attività di interesse generale svolte con modalità commerciali** (art.5 Cts) che ai **ricavi delle attività diverse** (art.6 Cts);

A seconda dell'attività si applicano differenti coefficienti di redditività, come da tabella qui riportata:

| RICAVI                    | ATTIVITA' DI PRESTAZIONI DI SERVIZI | ALTRE ATTIVITA' |
|---------------------------|-------------------------------------|-----------------|
| Fino a 130.000 euro       | 7 per cento                         | 5 per cento     |
| Da 130.001 a 300.000 euro | 10 per cento                        | 7 per cento     |
| Oltre 300.000 euro        | 17 per cento                        | 14 per cento    |

Ai redditi così determinati, l'Ets non commerciale deve aggiungere gli eventuali redditi derivanti da:

- plusvalenze patrimoniali;
- sopravvenienze attive;
- dividendi;
- proventi immobiliari.



## *Regime fiscale delle Odv e delle Aps*

Per le **organizzazioni di volontariato**  
e le **associazioni di promozione sociale**  
sono previste specifiche indicazioni  
sulla **vendita di beni e prestazione di servizi**  
ma anche per la **somministrazione di alimenti e bevande**  
e per l'accesso a una serie  
di semplificazioni sull'**imposta sul valore aggiunto (Iva)**.



## *Regime fiscale delle Odv, art.84 Cts*

Oltre a quelle viste per tutti gli Ets, non si considerano commerciali:

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

Le seguenti attività devono essere svolte senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato.



## *Regime fiscale delle APS, art.85 Cts*

Oltre a quelle viste per tutti gli Ets, non si considerano commerciali:

- le attività svolte dalle associazioni di promozione sociale in diretta attuazione degli scopi istituzionali **effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici** nei confronti degli iscritti, dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi, 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 enti del Terzo settore ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lettera m) (comma 1, art. 85);
- 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 (comma 2, art.85);
- Non si considerano commerciali 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 (comma 6, art.85).



## *Regime fiscale delle APS, art.85 Cts*

In deroga, a quanto sopra, **si considerano comunque commerciali**, ai fini delle imposte sui redditi, le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, le somministrazioni di pasti, le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito e le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali nonché' le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività:

- a) gestione di spacci aziendali e di mense;
- b) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
- c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- d) pubblicità commerciale;
- e) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.



## *Regime fiscale delle APS, art.85 Cts*

Per le associazioni di promozione sociale (comprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, iscritte nell'apposito registro), **le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno**, non si considera in ogni caso commerciale, 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 e esercizi similari, nonché l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, sempre che vengano soddisfatte le seguenti condizioni:

- a) tale attività sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata nei confronti degli stessi soggetti indicati al sopra citato comma 1 dell'art. 85;
- b) per lo svolgimento di tale attività non ci si avvalga di alcuno strumento pubblicitario o comunque di diffusione di informazioni a soggetti terzi (diversi dai soggetti indicati al comma 1).



## *Art.86 Cts, Regime forfetario delle Odv e Aps*

In relazione alle attività commerciali svolte, le **organizzazioni di volontariato (Odv)** e le **associazioni di promozione sociale (Aps)** possono applicare un regime forfetario dedicato, a condizione che nel periodo d'imposta precedente non abbiano percepito **ricavi commerciali superiori a 130.000 euro**.

|     | RICAVI COMMERCIALI  | Coefficiente di redditività |
|-----|---------------------|-----------------------------|
| ODV | Fino a 130.000 euro | 1 per cento                 |
| APS | Fino a 130.000 euro | 3 per cento                 |

### **L'applicazione di tale regime prevede alcune semplificazioni:**

- l'esonero dall'obbligo delle scritture contabili;
- l'esonero di operare le ritenute alla fonte;
- l'esclusione dell'applicazione degli studi di settore;
- semplificazioni ai fini IVA e relativi adempimenti.



## *PERIODO TRANSITORIO, in attesa della Autorizzazione UE*

### DISCIPLINA FISCALE ATTUALMENTE IN VIGORE

- applicazione dell'art. 143 C. 3 Tuir: non sono considerate attività commerciali ai fini Ires/Irap le entrate da **occasionali attività di raccolta pubblica di fondi**, anche mediante offerte di beni di modico valore in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze e le entrate da attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali qualora in **convenzione o regime di accreditamento** con la pubblica amministrazione;
- applicazione dell'art. 148 Tuir: prevede la **de-commercializzazione delle entrate**, ai fini Iva e Ires/Irap, versate dagli associati o da associati di altri enti affiliati allo stesso ente nazionale per la frequenza ad attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali (corsi, uscite, ecc.);
- applicazione della Legge 398/91 (**regime forfetario** di determinazione del reddito che con proventi commerciali nell'anno precedente < € 400.000 consente di applicare ai proventi commerciali un coefficiente di redditività del 3% maggiorato di proventi finanziari e plusvalenze).

## *PERIODO TRANSITORIO, in attesa della Autorizzazione UE*

L'entrata in vigore del regime fiscale degli enti del Terzo settore determina

- la scomparsa tra i destinatari delle agevolazioni previste dall'articolo 148 comma 3 del Tuir le associazioni culturali, di formazione extra-scolastica e di promozione sociale; per tali enti le entrate fino ad adesso de-commercializzate diventano tassabili (art. 89 comma 4 del D.Lgs. 117/2017);
- viene ristretto il campo di applicazione della Legge 398/1991, regime che permane solo per ASD/SSD non iscritte al RUNTS (art. 102 comma 2 lettere e) f) g) del D.L. 117/2017).



bisognerà valutare, in base alle attività svolte, se entrare nel RUNTS e beneficiare dei regimi agevolati previsti, diversamente, in alternativa ai regimi fiscali ordinario e semplificati, si potrà applicare il regime forfetario previsto dall'art 145 Tuir



## *Regime fiscale delle Imprese Sociali, art. 18 D.Lgs.112/2017*

Anche le Imprese sociali potranno beneficiare di un regime fiscale specifico e disegnato sulle loro caratteristiche.

### **Non concorrono alla formazione del reddito imponibile delle imprese sociali**

- le somme destinate a riserve di utili costituite da avanzzi di gestione e destinati allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio.
- le somme destinate al versamento del contributo per l'attività ispettiva: si tratta dell'attività di verifica svolta dall'Ispettorato nazionale del lavoro su richiesta del Ministero e volta alla verifica del rispetto delle disposizioni normative in materia di imprese sociali.

**Sono invece imponibili gli utili e gli avanzzi di gestione distribuiti sotto qualsiasi forma,** anche qualora ciò avvenga sotto forma di aumento gratuito del capitale sottoscritto o versato dai soci, o attraverso l'emissione di strumenti finanziari, o anche mediante le erogazioni liberali a favore di altri Ets diversi dalle imprese sociali (che non siano fondatori, associati, soci dell'impresa sociale o da questa controllate) finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale.



## *...e le ONLUS?*

«a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea di cui all'articolo 101, comma 10...» sono abrogati «gli articoli da 10 a 29 del D.Lgs.460/97...»

A partire dallo stesso momento **l'Anagrafe unica delle Onlus sarà soppressa**, e le Onlus per evitare l'effetto devolutivo previsto dall'articolo 10 comma 1 lett.f) dlgs 460/97 avranno tre mesi di tempo per iscriversi al RUNTS.