



# NORME FISCALI DOPO L'AUTORIZZAZIONE DELLA COMMISSIONE EUROPEA

*Le novità per le Associazioni di volontariato*

RELATORI

Avvocato

Avvocato

Dott.comm.

**Marco Masi**

**Federica Massaro**

**Salvatore Cucca**

 STUDIO MOSCATELLI  
COMMERCIALISTI



STUDIO LEGALE  
ASSOCIATO  
MASI GIRANI  
QUERCIOLI MASSARO

## La Comfort letter della D.G. della Commissione Europea

L'art. 101, comma 10 del CTS «subordinava» l'efficacia di talune norme e agevolazioni fiscali previste per gli ETS e IS (Artt. 79 c. 2 bis «disposizioni sulle imposte sui redditi», 80 «regime forfettario ETS non commerciali» e 86 «regime forfettario ODV e APS»); Art. 18, co. 1 del D. lg. N. 112/2017 «impresa sociale») **alla autorizzazione della Commissione Europea** che avrebbe dovuto **verificare la loro compatibilità con le regole in materia di aiuti di stato (ai sensi dell'art. 107 del Trattato sul funzionamento dell'UE)** → Il **timore** era che le agevolazioni potessero essere **classificate come aiuti di Stato** (ossia: *aiuti concessi dagli Stati membri attraverso risorse statali per attribuire vantaggi «selettivi» a talune imprese che falsano la concorrenza*).

↳ Il **7 marzo 2025** la Direzione Generale Concorrenza della Commissione Europea **ha avallato** l'impostazione fornita dal Ministero del Lavoro in sede di richiesta autorizzatoria delle norme fiscali del CTS riconoscendo la loro **COMPATIBILITA'** con il principio di **non selettività delle misure fiscali (NO AIUTI DI STATO)**.

Con **D. L. n. 84 del 17/06/2025 (modifica all'art. 101, co. 10, CTS)** è stata stabilita l'applicazione delle norme fiscali a **decorrere dal periodo di imposta successivo «a quello in corso al 31 dicembre 2025»**

**2017**

Entrata in vigore del Codice del Terzo Settore

**2018-2024**

Misure fiscali del CTS sospese in attesa dell' «OK» della Commissione Europea

**7 Marzo 2025**

Comfort Letter della DG concorrenza della C.E. che «autorizza» le misure fiscali sugli ETS

**Giugno 2025**

**Decreto legge dell'Italia n. 84 del 17/6/2025** che sancisce l'applicazione delle norme fiscali a decorrere **dal periodo di imposta successivo a quello del 31 dicembre 2025.**

**2**

## La Comfort letter della D.G. della Commissione Europea

La Commissione Europea – avallando le norme fiscali de codice – ha quindi **riconosciuto che gli Enti del Terzo Settore (ETS) e le Imprese Sociali (IS)** condividono una caratteristica comune che li **differenzia dagli enti con scopo di lucro**:

- ✓ **Vincolo di Destinazione:** gli ETS si distinguono dalle imprese a scopo di lucro perché perseguono **Attività di Interesse Generale (previste ex lege), perseguono finalità civiche solidaristiche e di utilità sociale**, e tutti i loro proventi e «risorse» devono essere destinati a tale scopo;
- ✓ **Divieto di Remunerazione del Capitale di rischio:** gli **ETS non sono liberi di generare profitti da distribuire** e, cosa ancor più importante, **non hanno la facoltà di utilizzare tali profitti per remunerare il capitale di rischio;** (tant'è che anche le risorse pubbliche ricevute non possono essere utilizzate per creare un diretto vantaggio nei confronti dei soci, ma hanno la funzione di ridurre l'impatto economico dei costi dell'ente).
- ✓ **Per le Imprese sociali:** l'art. 18, co. 1, del D. lgs. 112/2017 (disciplina impresa sociale) «autorizzato» dalla CE, stabilisce che gli **utili possono essere esclusi dalla tassazione IRES solo se destinati** a riserve legalmente vincolate **alla realizzazione di attività di interesse generale** (art. 18 c. 1 CIS).

Alla luce delle considerazioni svolte, la Commissione Europea ha, quindi, riconosciuto che le **caratteristiche di ETS/IS «sembrano collocarli in una situazione giuridicamente e fattualmente diversa rispetto alle ordinarie imprese a scopo di lucro in relazione agli obiettivi del sistema delle imposte sui redditi», concludendo che le agevolazioni fiscali per ETS/IS non sono un «vantaggio selettivo» ma un trattamento «giusto»** per enti di natura diversa.

## Cosa cambia dal 2026: norme «autorizzate» dalla Commissione europea

NORMA CTS	OGGETTO DELLA NORMA	DETTAGLI CHIAVE
<b>Art. 79, co. 2bis, CTS</b>	Disposizioni in materia di imposte sui redditi degli ETS ( <b>Determinazione della natura commerciale o non commerciale degli ETS</b> )	Inquadramento dell'Ente e la verifica della <b>natura commerciale o non commerciale delle attività di interesse generale</b> . Prevede <b>le circostanze eccezionali in cui si possono generare utili</b> (che non possono comunque remunerare il capitale di rischio).
<b>Art. 80 CTS</b>	Regime Forfettario per ETS non Commerciali	<b>Consente agli ETS non commerciali</b> di fruire di un <b>regime fiscale forfettario per le attività commerciali accessorie non prevalenti</b> . L'utile può beneficiare di questo regime solo se <b>vincolato allo svolgimento di attività di interesse generale</b> .
<b>Art. 86 CTS</b>	<b>Regime forfettario per le attività commerciali</b> svolte dalle APS e dalle <b>ODV</b>	Permette alle <b>ODV e APS, con ricavi &lt; 85.000 euro</b> , di optare per un <b>regime forfettario semplificato per le attività commerciali svolte marginalmente</b> ( <u>coefficienti</u> : dell'1% per le ODV; 3% per le APS).
<b>Art. 18, co. 1, D. lgs n. 112/2017 (Impresa sociale)</b>	<b>Esclusione dalla tassazione sui redditi degli Utili per le Imprese Sociali</b>	Prevede che gli utili siano esclusi dalla base imponibile IRES, <b>solo a condizione che siano allocati a riserve legalmente vincolate alla realizzazione di attività di interesse generale</b> . Gli utili eventualmente distribuiti sono invece soggetti alle ordinarie norme fiscali.

## Applicazione norme fiscali dopo la Comfort letter della D.G. della CE: DECORRENZA

A seguito della *Comfort letter* della CE, il D.L. n. 84 del 17/06/2025 ha stabilito l'efficacia delle disposizioni fiscali autorizzate per il «**primo periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2025**».

**N. B:** La decorrenza effettiva **dipende dalla chiusura dell'esercizio finanziario dell'Ente.**

<b>Esercizio Finanziario</b>	<b>Data di Decorrenza norme fiscali «autorizzate»</b>
Coincidente con l' <b>anno solare</b> (1° gennaio - 31 dicembre)	Dal <b>1° gennaio 2026</b>
<b>Non coincidente</b> con l'anno solare ( <b>es.</b> 1° settembre – 31 agosto)	Varia a seconda della chiusura dell'esercizio ( <b>es:</b> dal <b>1° settembre 2026</b> )

## I CONTROLLI SUGLI ETS: PUBBLICATO IL DECRETO ATTUATIVO CON TUTTE LE REGOLE

(D.M. 7 agosto 2025)

Lo scorso **15 settembre 2025** è stato pubblicato (GU n.214 del 15-9-2025) il **Decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 7 agosto 2025**, avente ad oggetto la *“Definizione di forme, contenuti, termini e modalità per l'esercizio delle funzioni di vigilanza, controllo e monitoraggio sugli enti del terzo settore.”*

Il Decreto del MLPS nasce dall'esigenza di dare **piena attuazione al sistema di registrazione e controllo degli ETS** previsto dal Codice del Terzo settore (D. lgs. n. 117/2017), in particolare dagli **articoli 93 e 96**, e al funzionamento del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS).

Il decreto stabilisce **un sistema di vigilanza, controllo e monitoraggio** che coinvolge direttamente il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e gli Uffici del RUNTS, ma **prevede anche un ruolo cruciale per le Reti Associative Nazionali (RAN)** che sono individuate **quali soggetti autorizzati ad effettuare i controlli** sugli enti ad esse aderenti previa autorizzazione da parte del Ministero (**ad es.** ANPAS NAZIONALE, previa autorizzazione, potrà effettuare i controlli ORDINARI sugli enti aderenti).

Le **finalità dei controlli**, sono molteplici e mirano ad accertare:

- ✓ la sussistenza e la permanenza dei requisiti necessari all'iscrizione nel RUNTS;
- ✓ il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale;
- ✓ l'adempimento degli obblighi, anche di trasparenza, derivanti dall'iscrizione nel RUNTS.

## I CONTROLLI SUGLI ETS: TIPOLOGIA DEI CONTROLLI E DECORRENZA

(D.M. 7 agosto 2025, artt. 93 «controlli» e 96 «vigilanza» CTS)

Il D.M. distingue i controlli in “ordinari” e “straordinari”.

I **controlli ordinari** sono quelli programmati/periodici, condotti a **scadenza triennale** su tutti gli ETS interessati (art. 51 CTS) e mirano a verificare **ad es.**: denominazione Ente corretta; numero minimo dei soci per enti associativi; l’aver svolto, almeno in prevalenza, attività di interesse generale; deposito dei bilanci; aggiornamento delle cariche sociali, svolgimento raccolta fondi; ecc.

**N.B.:** le **Reti Associative Nazionali** (come **ANPAS Nazionale**), se autorizzate al controllo, sono competenti per i soli **controlli ordinari** sugli enti ad essa aderenti.

I **controlli straordinari** sono eventuali e possono sorgere dall’esigenza di approfondire determinati aspetti relativi all’Ente, anche a seguito di controllo «ordinario»

**N.B.:** i **controlli straordinari** sono effettuati dagli **Uffici del RUNTS** o da soggetti diversi espressamente autorizzati al controllo straordinario.

**Decorrenza dei controlli:** ai sensi dell’art. 10, co. 1, del D.M. «*ciascun ETS è assoggettato a controllo ordinario almeno una volta ogni tre anni. Il termine per il primo controllo decorre dal 1° gennaio dell’anno successivo in cui l’ETS è stato iscritto nel RUNTS*».

**N.B.:** l’individuazione della **data effettiva** (1° gennaio di che anno?) verrà individuata da apposito Decreto dell’Ufficio di livello dirigenziale generale del Ministero.

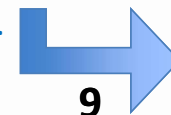
# Regime fiscale per le ODV

## ODV → il regime fiscale previgente: le attività «di interesse generale»

Descrizione	Profilo giuridico	Profilo II.DD.	Profilo IVA
Attività di interesse generale	Si deve trattare di attività <b>gratuita</b> o al massimo dietro rimborso spesa	Non rileva ai fini IRES (art. 8 legge n. 266/1991)	NON rileva ai fini IVA (art. 8 legge n. 266/1991)

- Nella impostazione della legge n. 266/1991 l'attività di volontariato è tale in quanto «gratuita» a prescindere dalla natura dell'attività svolta, la legge previgente non entrava nel merito della qualificazione della tipologia di attività.
- Ma già nella formulazione previgente, oggi confermata, l'attività di interesse generale doveva essere gratuita → «L'attività del volontario non può essere retribuita in alcun modo nemmeno dal beneficiario» (art. 2 co. 2 legge n. 266/91)
- L'eventuale svolgimento di attività di interesse generale «a pagamento» poneva (e pone) non appena un problema fiscale, ma un problema giuridico sulla reale natura soggettiva della ODV.
- Conclusione: l'attività istituzionale della ODV doveva (e deve) essere gratuita, pena la necessità di valutare una diversa qualificazione soggettiva della ODV (esempio, come APS o ETS).
- Fiscalmente → art. 8 legge n. 266/1991: «Le operazioni effettuate dalle organizzazioni di volontariato di cui all'articolo 3, costituite esclusivamente per fini di solidarietà, non si considerano cessioni di beni, né prestazioni di servizi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto»

NB. I proventi derivanti da attività commerciali e produttive marginali non costituiscono redditi imponibili ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) .... qualora sia documentato il loro totale impiego per i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato.



## ODV il regime fiscale previgente: le attività «**commerciali marginali**»

Descrizione	Profilo giuridico	Profilo II.DD.	Profilo IVA
Attività produttive e commerciali marginali	Si deve trattare di attività svolte entro i limiti di «non commercialità» previsti dalla norma attuativa	Non rileva ai fini IRES (art. 8 legge n. 266/1991)	NON rileva ai fini IVA (art. 8 legge n. 266/1991 + DM 25/05/1995) → se occasionale e non organizzata in forma d'impresa

Secondo il **DM 25/05/1995** l'attività commerciale marginale consisteva in tipologie tassative

- a) attività di vendita occasionali o iniziative occasionali di solidarietà svolte nel corso di celebrazioni o ricorrenze o in concomitanza a campagne di sensibilizzazione pubblica verso i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato
- b) 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;
- c) cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione, senza alcun intermediario
- d) attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale;
- e) attività di prestazione di servizi rese in conformità alle finalità istituzionali, non riconducibili nell'ambito applicativo dell'art. 148, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi ... verso pagamento di corrispettivi specifici che non eccedano del 50% i costi di diretta imputazione.

NB. I proventi derivanti da attività commerciali e produttive marginali non costituiscono redditi imponibili ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) ... qualora sia documentato il loro totale impiego per i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato

### Condizioni «trasversali»

- a) in funzione della realizzazione del fine istituzionale dell'organizzazione di volontariato iscritta
- b) senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato, quali l'uso di pubblicità dei prodotti, di insegne elettriche, di locali attrezzati secondo gli usi dei corrispondenti esercizi commerciali, di marchi di distinzione dell'impresa

## ODV → il regime fiscale previgente: LE RISORSE ECONOMICHE ex legge n. 266/1991

Per legge (ex art. 5 legge n. 266/91),

«Le organizzazioni di volontariato traggono le risorse economiche per il loro funzionamento e per lo svolgimento della propria attività da:

- a. contributi degli aderenti;
- b. contributi di privati;
- c. contributi dello Stato, di enti o di istituzioni pubbliche finalizzati esclusivamente al sostegno di specifiche e documentate attività o progetti;
- d. contributi di organismi internazionali;
- e. donazioni e lasciti testamentari;
- f. rimborsi derivanti da convenzioni;
- g. entrate derivanti da attività commerciali e produttive marginali. (→ DM 25/05/1995)»

## ODV il regime fiscale previgente: eventuali «altre» attività commerciali ???

Descrizione	Profilo giuridico	Profilo II.DD.	Profilo IVA
Attività commerciali diverse da quelle «commerciali marginali»	Non erano normate !!!	Regole generali	Regole generali

Non erano normate in modo specifico eventuali **attività commerciali diverse** da quelle «commerciali marginali»

... esempio,

- una sponsorizzazione sistematica ed abituale era ammessa?
- una attività di vendita continuativa in un esercizio di vendita al dettaglio organizzato con le insegne eccetera, era ammessa?
- una attività conforme ai fini istituzionali, ma a pagamento, oltre i limiti del DM 25/05/1995 era ammessa?

... Due letture

**Lettura intransigente** → le entrate di cui all'art. 5 della legge n. 266/1991 sono un "elenco chiuso".

**Lettura permissiva** → se la ODV avesse svolto attività commerciali eccedenti quelle «marginali» avrebbe dovuto rispettare le regole ordinarie degli enti non commerciali che svolgono attività commerciale (contabilità separata; adempimenti IVA; ecc)

Il problema sollevato da chi dava una lettura garantista e intransigente, non era tanto per un problema «fiscale», ma per un vincolo giuridico. Il problema non era appena aprire la partita IVA.

## CON L'ENTRATA IN VIGORE DEL CTS

- ❑ 03/08/2017 → data di entrata in vigore il CTS
- ❑ 22/11/2021 → data di trasmigrazione delle ODV nel RUNTS
- ❑ **L'attività istituzionale** viene tipizzata → dalla data di entrata in vigore del CTS l'attività di interesse generale è tale se rientra in una delle **26 tipologie** di attività previste **dall'art. 5** del CTS
- ❑ **L'attività istituzionale della ODV rimane comunque obbligatoriamente gratuita**,... infatti → **Art. 33 CTS - Risorse** «Per l'attività di interesse generale prestata le organizzazioni di volontariato possono ricevere, soltanto il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate, salvo che tale attività sia svolta quale attività secondaria e strumentale nei limiti di cui all'articolo 6».
- ❑ **L'impostazione fiscale delle attività istituzionali delle ODV** deriva quindi, anche dentro il CTS, dalla qualificazione giuridica di tali attività. (NB le norme fiscali del CTS entrano in vigore dal 01/01/2026. Fino a quel momento valgono le norme fiscali previgenti; come da scheda precedente.)
- ❑ **Le attività commerciali marginali** vengono «normate» (art. 86) ma entrano in vigore solo 01/01/2026; fino a quella data valgono le norme previgenti).
- ❑ **Viene introdotta la categoria delle «attività diverse»**, che devono essere «secondarie e strumentali» ex DM 19.05.2021. (max 30% dei ricavi o max 66% dei costi). → **... ma, come trattarle fiscalmente?**

## ATTIVITÀ «DIVERSE» EX ART 6 CTS

Gli ETS devono svolgere, in via esclusiva o prevalente, una o più delle **attività di interesse generale** di cui all'art. 5 del CTS.

Gli ETS possono svolgere anche **attività diverse** da quelle di interesse generale, se previste dallo statuto e purché **secondarie** e **strumentali** rispetto a quelle di interesse generale (art. 6 CTS) → **D.M. 107 del 19 maggio 2021**

**sono strumentali** le attività diverse se, indipendentemente dal loro oggetto, sono esercitate dall'ente per la realizzazione in via esclusiva delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

**sono secondarie** le attività diverse i cui ricavi:

- a) non siano superiori al 30% delle entrate complessive dell'ente; ovvero,
- b) non siano superiori al 66% dei costi complessivi dell'ente.

È sufficiente che non sia superato uno dei due limiti sopra indicati. → Nel documentare il carattere secondario delle attività diverse l'organo di amministrazione evidenzia il criterio a tal fine utilizzato.

3. Ai fini del computo della percentuale di cui al comma 1, lettera b) , rientrano tra i costi complessivi dell'ETS anche:

- ✓ a) i **costi figurativi relativi all'impiego di volontari**, calcolati attraverso l'applicazione, alle ore di attività di volontariato effettivamente prestate, della retribuzione oraria lorda prevista per la corrispondente qualifica dai CCNL;
- ✓ 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.

**NB → Le attività diverse sono sempre «commerciali» ai fini fiscali.**

## UN INTER-REGNO (DL 146/2021) → fino al 31/12/2025

Dal 01/01/2018 le ODV possono teoricamente anche svolgere **attività “DIVERSE”** che sono commerciali punto, (oltretutto, come abbiamo detto, devono essere svolte in via **strumentale e secondaria**).

Ma quale **regime fiscale** applicare a tali attività? → **regole generali**, pertanto:

- Ai fini delle imposte dirette= commerciali
- Ai fini IVA= rilevanti iva, salvo profili di esenzione.

Con specifico riguardo alle realtà dotate della qualifica di organizzazione di volontariato (ODV) e associazione di promozione sociale (APS), il **D.L. n. 146/2021** ha previsto un'anticipazione del regime di cui all'art. 86 del CTS, ai soli fini IVA.

Nello specifico, il comma 15-quinquies dell'art. 5 del D.l. n. 146/2021 prevede che, «qualora al 1° gennaio 2024 le disposizioni del CTS riguardanti il trattamento fiscale di ODV e APS non abbiano ancora trovato applicazione, in attesa della piena operatività delle disposizioni del CTS, gli enti medesimi che hanno conseguito ricavi, ragguagliati all'anno, **non superiori a 65.000 euro**, applicano, ai soli fini dell'IVA, il **regime forfetario** di cui di cui all'art. 1, commi da 58 a 63, Legge n. 190/2014».

**ODV**

**Cosa cambia a regime, dal 01/01/2026 ?**

## IL REGIME FISCALE generale a regime degli ETS «tout court» - Premessa

**79 co.1** «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»

### NORME DI RIFERIMENTO:

- ❖ **Titolo X del CTS (artt. da 79 a 89 del CTS** su “imposte sui redditi, regime forfetario, imposte indirette e tributi locali, detrazioni e/o deduzioni erogazioni liberali, regime fiscale e forfetario OdV e APS, e scritture contabili”).
- ❖ **Titolo II del TUIR (artt. da 73 a 154 del TUIR** su “soggettività, determinazione reddito e tassazione IRES”), «in quanto compatibili» (ed in quanto non espressamente escluse o diversamente regolate dal CTS);

### PERTANTO

Per gli ETS rimane immutato il quadro complessivo delle diverse TIPOLOGIE DI REDDITO previste dal TUIR

- **reddito d'impresa** (esercizio di attività commerciale)
- **redditi fondiari** (possesso di immobili e terreni)
- **redditi di capitale** (dividendi e altri redditi di natura finanziaria)
- **redditi diversi** (tipologie previste dal TUIR)

**ETS non commerciali** → possono comunque essere **soggetti passivi IRES**, in relazione al possesso di **redditi commerciali secondari** (es. da attività diverse), nonché redditi **fondiari**, di **capitale** o **diversi**. Per questi enti il reddito complessivo IRES è determinato come sommatoria di redditi separatamente determinati secondo le regole di ciascuna specifica categoria.

**ETS commerciali** → vale il principio di attrazione al reddito d'impresa. Tutti i proventi comunque conseguiti confluiscono nel reddito d'impresa.

**NB: → Il RUNTS ammette sia gli ETS commerciali che gli ETS non commerciali.**

## REGIME FISCALE ETS a regime \_ regola generale (art. 79 co. 2 e 2-bis)

**NB: il Codice del Terzo Settore cambia il paradigma della qualificazione di «attività non commerciale» per gli ETS**

**79 co. 2 → Le attività di interesse generale (#1)** di cui **all'articolo 5**, ivi incluse quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le amministrazioni pubbliche ... **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.

**79 co. 2-bis. →** Le attività di cui al comma 2 si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il **6%** i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e **per non oltre tre periodi d'imposta consecutivi**.

### **NB**

Per le **ODV → la gratuità delle attività istituzionali** è un vincolo giuridico ex lege. → la decommercializzazione delle attività di interesse generale, pertanto, tanto ai fini delle imposte dirette, quanto anche ed ai fini IVA, dovrebbe operare ex lege

## Contributi, sovvenzioni, liberalità quote associative (79 co. 5-bis)

### Art. 79 co. 5-bis

Si considerano entrate **derivanti da attività NON commerciali**

- i contributi,
- le sovvenzioni,
- le liberalità,
- le quote associative dell'ente,
- proventi non commerciali di cui agli articoli 84 (APS) e 85 (ODV)
- ogni altra entrata assimilabile alle precedenti,
- i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4 tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali.

**Di fatto, nulla cambia per tutti i proventi non corrispettivi degli ETS non commerciali.**

## Contributi pubblici e attività di raccolta pubblica fondi (art. 79 co. 4)

Art. 79 co. 4

### Raccolte pubbliche di fondi e Contributi pubblici

**Non concorrono**, in ogni caso, alla formazione del reddito degli **ETS NON COMMERCIALI**:

❖ i fondi pervenuti a seguito di **raccolte pubbliche effettuate occasionalmente** anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;

❖ 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 nel rispetto dei commi 2 e 3, ossia con modalità non commerciale).

### Art. 7 CTS

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 con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali

## Attività «commerciali marginali» delle ODV

### Art. 84 (regime fiscale ODV)

«1. **Non si considerano commerciali**, oltre alle attività di cui all'articolo 79, commi 2, 3 e 4, le seguenti attività effettuate dalle organizzazioni di volontariato e svolte senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato:

- 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**.

### DUE DOMANDE

**NB1** → l'agevolazione di decommercializzazione, vale anche ai fini IVA?

...e le attività diverse ??? → regime ordinario o regime forfetario (regimi forfetari)

## Regime fiscale forfetario (ODV e APS) (art. 86)



LIMITI	ODV	APS
Coefficiente di redditività (fino a 85.000 mila euro)	1%	3%

Ambito	Esoneri / Agevolazioni	Obblighi Residui
Redditi	Determinazione forfetaria: coeff. 1% (OdV) / 3% (APS) sui ricavi commerciali.	Presentazione dichiarazione dei redditi con indicazione reddito forfetario.
IVA, imposta	Non addebitano IVA in rivalsa; Non detraggono l'iva sugli acquisti.	Assolvono IVA su acquisti intracomunitari (reverse charge)
IVA, adempimenti	Esonero da liquidazioni periodiche e dichiarazione annuale	Certificazione corrispettivi, numerazione e conservazione fatture.
Contabilità	Esonero da registrazione e tenuta scritture contabili per attività commerciali.	Obbligo di conservazione documenti (fatture, bollette doganali).
Ritenute	Esonero dall'obbligo di effettuare ritenute alla fonte.	Indicare in dichiarazione ammontare redditi per i quali non sono state operate ritenute.
Adempimenti fiscali aggiuntivi	Esonero da ISA.	Opzione vincolante per almeno 3 anni; rispetto limite ricavi € 85.000 per mantenere il regime.

### L'opzione per il regime forfetario:

- ❖ deve essere esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi o nella dichiarazione di inizio attività, ex art. 35 dPR IVA.
- ❖ 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

## Regime fiscale forfetario (ETS non commerciali) (art. 80)



**Regime forfetario per tutti gli ETS 'non commerciali' (art. 80)**  
Vale solo ai fini delle imposte dirette (non vale ai fini IVA)

LIMITI	PRESTAZ. SERVIZI	CESSIONI BENI
Fino a euro 130.000	7%	5%
Da euro 130.001 a euro 300.000	10%	7%
Oltre euro 300.000	17%	14%

### Esempio

Ricavi (commerciali) dell'esercizio per prestazioni di servizi: **euro 200.000**

Base imponibile IRES: euro 130.000x7% + euro 70.000 x 10% = euro 16.100

**→ IRES = 24% di 16.100 = euro 3.864**

**NB: il regime ex legge 398/91 (cosiddetto regime «SIAE») non sarà più applicabile agli ETS a decorrere dal 01/01/2026**

## ODV – sintesi

ATTIVITÀ	REGOLE GIURIDICHE E FISCALI
<b>Attività istituzionale (di interesse generale ex art. 5, svolta nei limiti)</b>	<b>Non rileva mai ai fini fiscali, né ai fini delle IIDD né ai fini IVA; si deve trattare di attività non corrispettiva</b> (gratuita o con meri rimborsi spesa, anche per attività convenzionate). I limiti previsti dall'art. 33 CTS sono limiti giuridici, non appena fiscali.
<b>Attività commerciale ‘marginale’ (art.84)</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Vendita di beni acquisiti a titolo gratuito</b></li> <li>• <b>Vendita di beni prodotti da volontari o assistiti</b></li> <li>• <b>Somministrazioni alim. e bevande in raduni, manifestaz. e celebrazioni.</b></li> </ul>	<b>Si tratta di attività assimilabili a quelle «commerciali marginali» previgenti</b> (senza impiego mezzi organizzati per fini di concorrenzialità sul mercato). <b>IIDD</b> → Si tratta di attività ‘corrispettiva’ che rientra in casi standard predefiniti: ma sono ‘decommercializzate’ <i>ex lege</i> . <b>IVA</b> = Non (dovrebbero) rilevare ai fini IVA. Perché in tutti i casi dell'art. 84 si tratta di attività occasionale non abituale e senza organizzazione e senza fini di concorrenzialità.
<b>Attività commerciale tout court (attività “diverse”)</b>	<b>Sono le attività «a pagamento»; rilevano ai fini delle II.DD e ai fini IVA.</b> → occorre osservarne i limiti giuridici di ‘secondarietà’ e ‘strumentalità’. → possibilità di fruire del regime fiscale forfetario dedicato alle ODV (art. 86) o del regime forfetario standard degli ETS (art. 80)

In generale la ODV, come in passato, può essere titolare di redditi d'impresa, fondiari, di capitale e diversi.

Immobili utilizzati direttamente → non producono reddito fondiario ai fini IRES

NB: Non si applicano gli art. 148 e 149 tuir; L'art. 8 della legge n. 266/1991 è abrogato. Non si potrà applicare la legge 398/1991 (SIAE)

## Gli obblighi contabili per gli ETS non commerciali (art.87 CTS)

Contabilità ordinaria (> 300.000)	Contabilità semplificata (≤ 300.000)
<p><b><u>In relazione all'attività complessivamente svolta</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche</b> atte ad esprimere con completezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione,</li> <li>▪ Rappresentare adeguatamente in apposito documento, da redigere entro sei mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, la <b>situazione patrimoniale, economica e finanziaria</b> dell'ente, <b>distinguendo</b> le attività indicate all'articolo 6. (<b>attività diverse</b>)</li> <li>▪ <u>Tali obblighi si considerano assolti</u> con la tenuta di <b>libro giornale e libro inventari</b> (2216-2217 c.c.)</li> </ul>	<p>Gli ETS che nell'esercizio delle attività di cui agli articoli 5 e 6 abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare <b>non superiore a 300.000 euro</b> possono tenere <u>per l'anno successivo</u>, in luogo delle scritture contabili previste al primo comma, lettera a) , il <b>rendiconto economico e finanziario delle entrate e delle spese complessive</b> di cui all'articolo 13, co. 2.</p>
<p><b><u>In relazione all'attività commerciale svolta:</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>ETS non commerciali</b> → Obbligo di tenuta di contabilità separata.</li> <li>• <b>ETS commerciali</b> → Obbligo di tenuta dei libri contabili previsti dagli artt. 14 ss del dpr 600/1973 (contabilità ordinaria)</li> </ul>	
<p><b>RACCOLTA FONDI</b> → Rendiconto specifico, da inserire in seno al bilancio → Decreto MLPS 09/06/2022</p>	

## IRAP

ETS COMMERCIALE	ETS NON COMMERCIALE che svolgono <u>esclusivamente</u> attività istituzionali	ETS NON COMMERCIALE che svolgono <u>anche</u> attività commerciali
<p><b>metodo “ordinario”</b></p> <p><b>BASE IMPONIBILE:</b></p> <p>Valore della produzione</p> <p>(-) Costi della produzione</p> <p>salvo costo del personale e interessi passivi, e salvo deduzioni specifiche spettanti</p>	<p><b>metodo retributivo</b></p> <p><b>BASE IMPONIBILE:</b></p> <p>a) le retribuzioni spettanti al personale dipendente;</p> <p>b) compensi assimilati a quelli di lavoro dipendente (es. borse studio) spettanti ai percettori;</p> <p>c) compensi erogati per rapporti di collaborazione a progetto (fiscalmente assimilati al lav. dipendente).</p> <p>d) compensi erogati per attività di “lavoro autonomo occasionale”.</p>	<p><b>Metodo misto</b></p> <p><b>BASE IMPONIBILE:</b></p> <p>Applicano il metodo ordinario solo sulla sfera commerciale.</p>
<p><b>Possono dedurre</b> il costo del lavoro a tempo indeterminato</p>	<p><b>NON possono dedurre</b> le retribuzioni del lavoro a tempo indeterminato</p>	<p><b>possono dedurre</b> il costo del lavoro a tempo indeterminato <b>inerente</b> alla sfera commerciale</p>

NB. → Ogni Regione, ai fini della determinazione delle aliquote IRAP, ed eventuali agevolazioni, si muove in autonomia.

## IMU

Art. 7 co. 1 lett i) D.lgs 504/1992

Sono esenti IMU gli immobili, ...  
gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, co.1, lettera c), del TUIR, ... destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché religiose e di culto.

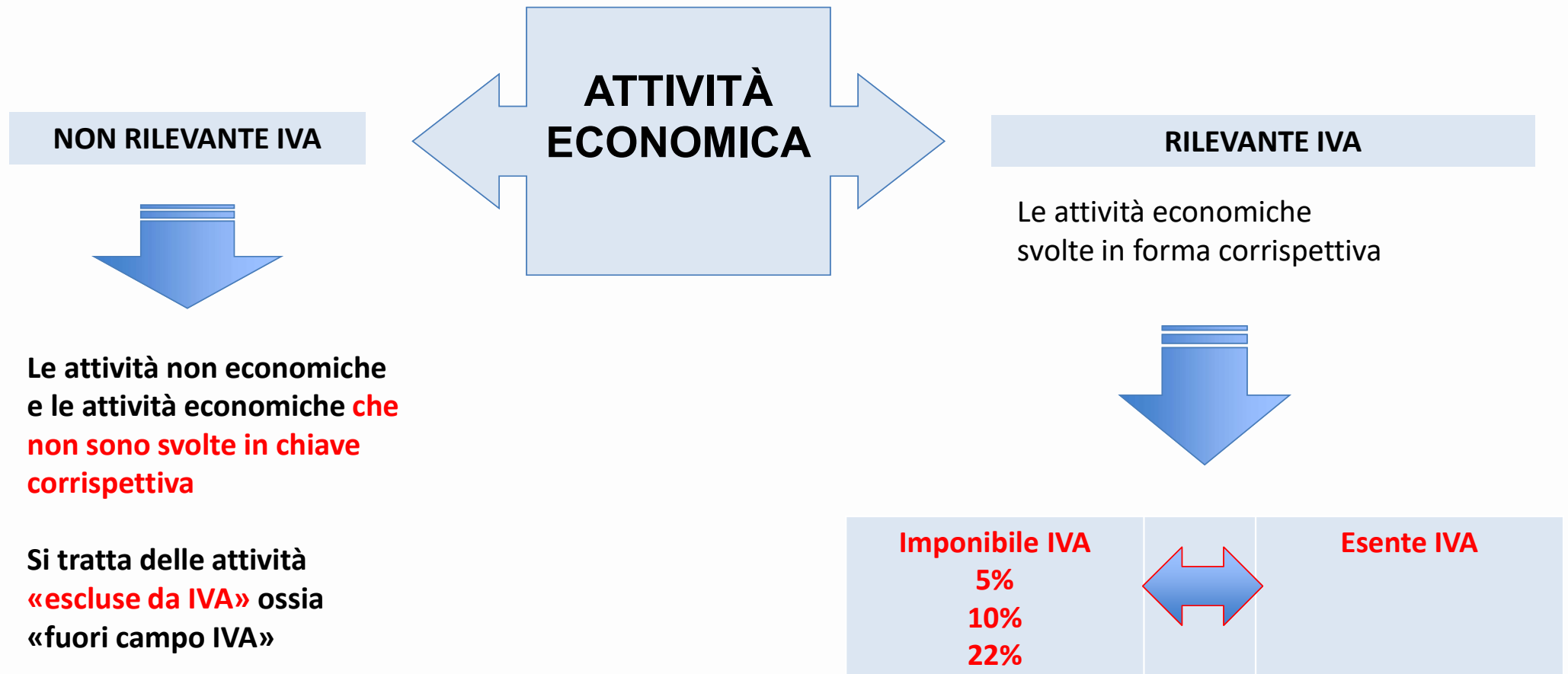
### condizioni

**Status soggettivo** → ETS non commerciali (l'agevolazione non spetta agli ETS commerciali e alle imprese sociali)

**Profilo oggettivo dell'attività svolta** → attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché religiose e di culto

**Profilo oggettivo della «modalità»** → si deve trattare di attività svolta con «modalità non commerciale»

# L'attività economica e l'IVA



## La disciplina Iva degli ETS

Per gli enti del Terzo settore (ETS) definiti dall'art. 4 del d.lgs. 117/2017 **non è prevista una specifica disciplina ai fini dell'IVA**, di conseguenza gli enti che assumeranno tale qualifica continueranno ad applicare le disposizioni contenute nel D.P.R. 633/1972 e, più in generale, i principi dettati dalla direttiva 2006/112/CE.

In linea di principio, gli enti del Terzo settore che svolgono in via principale o esclusiva attività non commerciali ai fini IVA, si dovrebbero considerare soggetti passivi limitatamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di attività commerciali (ai fini IVA)

**Gli enti del Terzo settore sono soggetti agli ordinari obblighi di fatturazione, registrazione, versamento e agli altri obblighi di cui al Titolo II del D.P.R. 633/1972.**

**Gli ETS NON COMMERCIALI**, di cui al comma 5 dell'art. 79 del CTS, **non sono soggetti all'obbligo di certificazione dei corrispettivi** per le **attività di interesse generale di natura non commerciale**, nonché per le attività diverse da queste, secondarie e strumentali rispetto alle prime purché di natura non commerciale (ex art. 87 co. 5 CTS).

## Le agevolazioni ai fini IVA

Il comma 7 dell'art. 89 del CTS dispone che le disposizioni attualmente vigenti riferite alle **ONLUS** si applicheranno, in quanto compatibili con il Codice del Terzo settore, agli **ETS non commerciali**, di cui al comma 1, dell'art. 82 del d.lgs. 117/2017.

In particolare, con l'attuazione del nuovo Codice:

- ❖ le esenzioni IVA attualmente previste dai **numeri 15) 19), 20) e 27-ter) dell'art. 10** del D.P.R. 633/72 per le ONLUS, relativamente ad alcune tipologie di prestazioni socio-sanitarie e assistenziali effettuate, dovranno riferirsi agli **ETS non commerciali**
- ❖ la previsione di cui al comma 3, dell'art. 3 del D.P.R. 633/1972, che esclude dal campo di applicazione dell'IVA le prestazioni di divulgazione **pubblicitaria** da chiunque effettuate ove svolte gratuitamente a beneficio delle attività istituzionali delle ONLUS e di altri enti senza scopo di lucro, sarà riferita alle prestazioni svolte, alle medesime condizioni, nei confronti degli **ETS non commerciali**

## Operazioni esenti IVA = articolo 10 dPR 633/72

RIF. art. 10	Le fattispecie esenti IVA per le ONLUS → per gli «ETS non commerciali»
n. 15	<b>15) le prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uopo equipaggiati</b> , effettuate da imprese autorizzate e da <b>ETS non commerciali</b>
n. 19	<b>19) prestazioni di ricovero e cura</b> rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate, nonché da società di mutuo soccorso con personalità giuridica e da <b>ETS non commerciali</b> , compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali
n. 20	<b>20) le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale</b> , rese da <b>istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni</b> e da <b>ETS non commerciali</b> , comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati, nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale;
n. 27-ter	<b>27 -ter ) le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo</b> , rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste all'art. 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da <b>ETS non commerciali</b>

# *Grazie per l'attenzione*



STUDIO LEGALE  
ASSOCIATO  
MASI GIRANI  
QUERCIOLI MASSARO

Avv. MARCO MASI [mmas@riparto.it](mailto:mmasi@riparto.it)  
Avv. FEDERICA MASSARO [fmassaro@riparto.it](mailto:fmassaro@riparto.it)

Bologna, via San Vitale, n. 40/3/A  
TEL. +39 051 273730 FAX. +39 051 270279  
<https://www.studiolegaleassociato.biz/>

 STUDIO MOSCATELLI  
COMMERCIALISTI

Dott. Comm. SALVATORE CUCCA [scucca@riparto.it](mailto:scucca@riparto.it)

Bologna, via San Vitale, n. 40/3/A  
TEL. +39 051 273667 – FAX. +39 051 270343  
<https://www.moscatellicommercialisti.com/>